

MICHELLE HELOISE AKEL

**LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO E PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL: O
INSTITUTO E SEU CONTROLE NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO**

CURITIBA

2007

MICHELLE HELOISE AKEL

**LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO E PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL: O
INSTITUTO E SEU CONTROLE NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO**

**Dissertação apresentada no Curso de pós-graduação
em Direito, do Setor de Ciências Jurídicas da
Universidade Federal do Paraná, como requisito
parcial à obtenção do grau de Mestre.**

Prof.^a Orientadora: Betina Treiger Gruppenmacher

CURITIBA

2007

Akel, Michelle Heloise

Lançamento tributário e processo administrativo fiscal: o instituto e seu controle no ordenamento jurídico brasileiro / Michelle Heloise Akel. – Curitiba: UFPR / Curso de Mestrado em Direito de Estado, 2007.

xi, 240 f.; 31 cm

Orientadora: Betina Treiger Gruppenmacher

Dissertação (mestrado) – UFPR / Curso de Mestrado em Direito de Estado, 2007.

Referências bibliográficas: f. 230-240

1. Administração tributária. 2. Lançamento tributário. 3. Controle. 4. Processo Administrativo fiscal. 5. Direito Tributário. 6. Direito de Estado - Tese. I. Gruppenmacher, Betina Treiger. II. Universidade Federal do Paraná, Curso de Mestrado em Direito de Estado. III. Título.

MICHELLE HELOISE AKEL

**LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO E PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL: O
INSTITUTO E SEU CONTROLE NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO**

**Dissertação aprovada como requisito parcial para
obtenção do grau de Mestre, no Curso de pós-
graduação em Direito de Estado, do Setor de
Ciências Jurídicas da Universidade Federal do
Paraná, pela comissão formada pelos professores:**

Orientador: _____
Prof.^a Betina Treiger Gruppenmacher

Prof. Dr. Estevão Horvath

Prof. Dr. Romeu Felipe Bacellar Filho

Curitiba, _____ de 2007.

Às minhas avós, Danuta e M^a de Lourdes,
Aos meus pais, Ardisson e Vera, e
Ao André.

*“No começo a Palavra já existia. A palavra era Deus. Tudo foi feito por meio dela e, de tudo o que existe, nada foi feito sem ela. Nela estava a vida, e a vida era a luz dos homens”.
(Jo 1,2-5)*

RESUMO

A Administração Tributária, cada vez mais, transfere aos cidadãos-administrados incumbências originalmente suas. Mais ampla encontra-se a esfera de deveres do contribuinte relativamente ao atendimento de deveres instrumentais, tal como a apresentação de declarações das mais diversas naturezas, quase todas transmitidas, atualmente, por meio de processamento eletrônico. O elemento humano do agente fiscal tem sido substituído por operações eletrônicas de cruzamentos de dados apresentados pelos contribuintes, interessados, terceiros, bem como por outros órgãos públicos, numa teia informativa. Eficientes sistemas são capazes de identificar a incongruência entre informações apresentadas e, ainda, apontar alterações no padrão das operações praticadas pelos sujeitos, as quais conduzem a um exame mais detido das práticas do cidadão-administrado. Vislumbra-se, ao mesmo tempo, um acréscimo no rol de tributos sujeitos ao chamado “lançamento por homologação”, no qual a responsabilidade pela apuração e recolhimento fica a cargo do contribuinte. Diante desse panorama, a ação fazendária volta-se para o controle dos procedimentos realizados pelos cidadãos, de modo a verificar a procedência e o efetivo cumprimento de todas as obrigações principais e deveres acessórios, contando com o auxílio de avançadas vias tecnológicas. Daí a importância do estudo do lançamento tributário, inclusive do lançamento oficioso decorrente de ação fiscal e, mais ainda, do seu controle a ser efetuado pelo particular atingido, ainda na esfera administrativa, cujo instrumento será o processo administrativo tributário.

Palavras-chave: Cidadão. Participação. Administração Tributária. Lançamento Tributário. Controle. Processo Administrativo Fiscal.

RIASSUNTO

L'Amministrazione Tributaria, sempre di più, trasferisce ai cittadini-amministrati compiti originalmente suoi. Più ampia si trova la esfera dei doveri del contribuente relativamente all'assistenza ai doveri strumentali, quali la presentazione di dichiarazioni delle più diverse nature, quasi tutte trasmesse, attualmente, tramite procedure elettroniche. L'elemento umano dell'agente fiscale è sostituito da operazioni elettroniche di verifica incrociata dei dati presentati dai contribuenti, interessati, terzi, ed anche da altri enti pubblici, in una catena informativa. Efficienti sistemi sono capaci di individualizzare l'incongruenza tra informazioni presentati e, ancora, indicare delle alterazioni nello standard delle operazioni praticate dai singoli, le quali portano ad un esame più accurato delle pratiche del cittadino-amministrato. Si osserva, allo stesso tempo, un aumento nell'elenco dei tributi sottomessi al cosiddetto "accertamento per omologazione", in cui la responsabilità della verifica e riscossione resta a carico del contribuente. Di fronte a questo panorama, l'azione dell'Economia e Finanze si rivolge al controllo dei procedimenti realizzati dai cittadini, in modo da verificare la procedenza e l'effettivo adempimento di tutti gli obblighi principali e doveri accessori, contando sull'aiuto di avanzate vie tecnologiche. Dunque l'importanza dello studio dell'accertamento tributario, incluso dell'accertamento ufficioso decorrente da azione fiscale e, più ancora, del suo controllo da effettuare dal privato colpito, ancora nell'esfera amministrativa, il cui strumento sarà il processo amministrativo tributario.

Parole chiavi: Cittadino. Partecipazione. Amministrazione Tributaria. Accertamento. Controllo. Processo amministrativo tributario.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	1
1 PRESSUPOSTOS TEÓRICOS	3
1.1 SISTEMA FUNCIONAL OU FORMAL DE NIKLAS LUHMANN	3
1.2 SUBSISTEMAS FUNCIONAIS	9
1.3 (SUB)SISTEMA JURÍDICO	10
1.4 DIREITO E COMUNICAÇÃO	14
1.5 SISTEMA E ORDENAMENTO JURÍDICO	15
2 NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA	20
2.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS	20
2.2 ESTRUTURA DA NORMA JURÍDICA	23
2.3 NORMAS DE CONDUTA E NORMAS DE ESTRUTURA	27
2.4 NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA	28
2.5 NORMAS GERAIS E ABSTRATAS E NORMAS INDIVIDUAIS E CONCRETAS	29
3. FENÔMENO DA INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA	34
3.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS	34
3.2 REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA – NORMA GERAL E ABSTRATA	36
3.3 NORMA INDIVIDUAL E CONCRETA – FATO JURÍDICO	40
3.4 FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO	43
4 RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA	48
4.1 RELAÇÃO JURÍDICA	48
4.2 RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA	50
4.3 NASCIMENTO DA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA	51
4.4 RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA, OBRIGAÇÃO JURÍDICA TRIBU- TÁRIA E CRÉDITO TRIBUTÁRIO	56
4.5 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL E ACESSÓRIA	59
4.6 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA E LANÇAMENTO	61
5 LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO	62
5.1 DEFINIÇÃO LEGAL DE LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO E APROXIMA- ÇÃO DO CONCEITO	62
5.2 ATO ADMINISTRATIVO DE LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO	64
5.2.1 Ato Administrativo	66
5.2.2 Procedimento Administrativo	72
5.2.3 Lançamento Tributário: Ato Administrativo	74

5.3 O CONCEITO DE LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO E O ARTIGO 142 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL	76
5.4 LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO COMO NORMA INDIVIDUAL E CONCRETA	80
5.5 LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO: NATUREZA CONSTITUTIVA OU DECLARATÓRIA?	83
5.6 MODALIDADES DE PROCEDIMENTO PRÉVIO AO LANÇAMENTO	87
5.6.1. Lançamento de Ofício	88
5.6.2 Lançamento por Declaração	90
5.6.3 Lançamento por Homologação	91
5.7 INSERÇÃO DA NORMA INDIVIDUAL E CONCRETA NO SISTEMA JURÍDICO	100
5.7.1 Inserção da Norma Individual e Concreta Produzida pelo Particular no “Lançamento por Homologação”	100
5.7.2 Inserção da Norma Individual e Concreta Produzida pela Administração – A Notificação do Lançamento	105
5.8 LANÇAMENTO E AUTO DE INFRAÇÃO	110
6 CONTROLE DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO E O PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL	116
6.1 LANÇAMENTO OFICIOSO E CONTROLE	116
6.2 PROCESSUALIDADE ADMINISTRATIVA	119
6.2.1 Evolução do Conceito – Breve Panorama	119
6.2.2. Processualidade Administrativa no Direito Brasileiro	121
6.3 PROCESSO ADMINISTRATIVO	125
6.3.1 Conceito e Estrutura	125
6.3.2 Processo ou Procedimento?	126
6.3.3 A Importância do Processo Administrativo	130
6.3.4 Espécies de Procedimento e de Processo Administrativo	135
6.3.5 Fases do Processo Administrativo	138
7 PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO	139
7.1 PROCESSO E NÃO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO	139
7.2 PRINCÍPIOS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO	140
7.2.1 Noção de Princípios. Princípios do Ordenamento Jurídico	140
7.2.2 Eficácia dos Princípios	145
7.2.3 Tipos de Princípios	147
7.2.4 Princípios Constitucionais e Infraconstitucionais do Processo Administrativo	148
7.3 PRINCÍPIOS INFORMADORES DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO	149

7.3.1 Princípios Constitucionais do Processo Administrativo Tributário	151
7.3.1.1 Princípio da legalidade	153
7.3.1.2 Princípios da isonomia e da impessoalidade	156
7.3.1.3 Princípio da publicidade	159
7.3.1.4 Princípio da eficiência	160
7.3.1.5 Princípio da moralidade (lealdade, boa-fé e imparcialidade)	161
7.3.1.6 Princípio do devido processo legal: ampla defesa e contraditório	162
7.3.2 Processo Administrativo Tributário e sua Disciplina Infraconstitucional	168
7.3.2.1 Considerações iniciais	168
7.3.2.2 Princípio da legalidade	170
7.3.2.3 Princípio da finalidade	173
7.3.2.4 Princípios da motivação e da publicidade	174
7.3.2.5 Princípios da razoabilidade e da proporcionalidade	177
7.3.2.6 Princípios da moralidade, da boa-fé e da imparcialidade	179
7.3.2.7 Princípios da ampla defesa e do contraditório	181
7.3.2.8 Princípio da segurança jurídica	185
7.3.2.9 Princípio do interesse público	189
7.3.2.10 Princípio da eficiência	190
7.3.2.11 Princípio da verdade material	192
7.3.2.12 Princípio da oficialidade	194
7.3.2.13 Princípio do formalismo moderado	196
7.3.2.14 Princípio do “duplo grau de deliberação”	198
7.4 PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO – ASPECTOS PONTUAIS	201
7.4.1 Expedição do Ato de Lançamento e da Aplicação de Penalidade	201
7.4.2 Instauração do Processo e Impugnação	202
7.4.3 Decisão de Primeira Instância	205
7.4.4 Recursos para Segunda Instância	207
7.4.5 Órgãos de Segunda Instância	209
7.4.6 Diligências	211
7.4.7 Recurso Hierárquico	213
7.4.8 Irrevisibilidade das Decisões Definitivas pelo Poder Judiciário	214
CONCLUSÕES	217
REFERÊNCIAS	230

INTRODUÇÃO

A Administração fazendária tem contado, cada vez mais, com a participação do contribuinte, pessoa física ou jurídica, bem como com os mais diversos meios eletrônicos, na implementação das atividades de fiscalização e arrecadação tributária. Os tributos sujeitos ao chamado “lançamento por homologação” predominam no sistema tributário brasileiro, de modo que a atuação administrativa direta, notadamente, tem se tornado diminuta.

Essa premissa poderia levar a crer que o tema aqui proposto – o controle do lançamento tributário – teria perdido ou estaria em um processo de perda de sua relevância como objeto do estudo dentro da Ciência do Direito¹. Contudo, a situação é exatamente a inversa. Na medida em que o lançamento tributário vem se limitando às hipóteses do lançamento oficioso, realizado pela autoridade administrativa no exercício de revisão dos atos praticados pelos sujeitos passivos, munida de artifícios investigatórios e, ainda, acompanhada da imposição de penalidade pecuniária, o seu controle interessa. E, interessa, sobretudo, o controle ainda na esfera administrativa, no âmbito do processo administrativo tributário, como “filtro” de legalidade e validade do lançamento.

Na proposta de investigação científica do tema, o estudo do lançamento e do processo administrativo tributário é realizado à luz do sistema jurídico brasileiro vigente, que dá a nota de especificidade do conceito do lançamento tributário no Direito pátrio e fixa os contornos do controle realizado pelo processo administrativo fiscal. Isto é, ainda que a construção doutrinária estrangeira seja relevante e forneça importante material de comparação e reflexão, são as normas postas no sistema jurídico brasileiro que informam o tema proposto e o estudo que pretende se realizar.

Advirta-se, aqui, portanto, que na esteira do desenvolvimento do tema, adota-se como principal marco teórico, no que tange ao estudo de sistema e de procedimento, a Teoria dos Sistemas de NIKLAS LUHMANN, a qual, juntamente com outras fontes, orienta o trabalho a ser desenvolvido. Uma dessas fontes é a própria Teoria Pura do Direito, de HANS KELSEN, a qual, ao contrário do que se poderia supor em um momento inicial, não é

¹ “Actualmente, la existencia de la ciencia del derecho es una cuestión fuera de toda discusión, reconociéndose que el saber jurídico puede ser también un saber científico, que, aparece como un complejo de conocimientos conceptuales, fundados metódicamente, orgánicamente sistematizados, y con pretensión de certeza constructiva”. (ESCOLA, Hector. *El interés público como fundamento del derecho administrativo*. Buenos Aires: Depalma, 1989. p. 4.)

inconciliável com a Teoria luhmanniana. Nesse particular, Kelsen contribui para o estudo da norma e da relação jurídica.

O primeiro capítulo é precisamente dedicado ao esclarecimento dos pressupostos teóricos do trabalho.

O segundo capítulo se volta ao estudo da norma jurídica, de maneira especial da norma jurídica tributária, enfatizando a distinção entre normas gerais e abstratas e individuais e concretas.

O fenômeno da incidência tributária é examinado no terceiro capítulo, no qual se analisa a regra matriz de incidência tributária, como norma geral e abstrata tributária e, também, como norma individual e concreta.

O quarto capítulo foi atribuído à relação jurídica tributária, ainda que seu estudo pudesse ser incluído no capítulo da incidência tributária. Diante disso, por razões metodológicas, em capítulo próprio será examinado o nascimento da relação jurídica tributária, bem como os conceitos de obrigação tributária e crédito tributário.

O quinto capítulo volta-se à análise do lançamento tributário, seu conceito a partir do ordenamento jurídico posto, sua natureza jurídica, eficácia, os procedimentos que o precedem e os veículos de introdução no sistema jurídico.

Por fim, o sexto e o sétimo capítulos são dedicados ao exame do controle do lançamento tributário no âmbito da própria Administração, em especial no que tange aos princípios informadores da atuação administrativa nessa esfera do processo administrativo fiscal, bem como a estrutura do procedimento, notadamente no âmbito da legislação estadual paranaense.

1 PRESSUPOSTOS TEÓRICOS

1.1 SISTEMA FUNCIONAL OU FORMAL DE NIKLAS LUHMANN

O estudo do lançamento tributário e do seu controle por meio do processo administrativo fiscal à luz do sistema jurídico tributário e administrativo impõe uma escolha conceitual da própria Teoria dos Sistemas, no qual a formação luhmanniana de “sistema” interessa, na medida em que vem a explicar a totalidade do sistema social, autopoietico, auto-referente, sem sujeito, e de seu subsistema, o sistema jurídico. Daí a necessidade das seguintes considerações sobre a teoria do sistema de NIKLAS LUHMANN, da qual restarão destacados os pressupostos teóricos utilizados no trabalho proposto.

LUHMANN procurou promover uma mudança de paradigma ou de perspectiva na elaboração de sua Teoria dos Sistemas, fugindo das concepções clássicas de sistema, as quais o conceituavam como “conjunto de conhecimentos ordenados segundo princípios” ou como “conjunto de verdades ligadas entre si e com seus princípios”.

Seus trabalhos mais significativos sobre a sua teoria são historicamente novos, datados da década de 80, sendo derivada da Teoria de Sistemas ligada às ciências biológicas, apresentada por Maturana e Varela a partir do conceito de autopoiese.

A conceituação de autopoiese por esses autores partiu das seguintes indagações. Como se define um ser vivo? Como é possível atestar a existência da vida? Para responder a essas questões complexas, tinham em mente que a resposta deveria partir de uma idéia muito simples e potencialmente complicada. A resposta dada a tais questionamentos, por Maturana e Varela, foi que o que definiria um ser vivo seria a característica de produzirem a si mesmos de forma contínua. Essa forma de organização é chamada de autopoietica.²

A palavra autopoiese deriva do grego *auto* (por si mesmo) e *poesis* (criação), ou seja, significa a criação por si mesmo. Logo, o sistema autopoietico é construído por si mesmo, ou melhor, pelos próprios componentes que ele constrói. Para os cientistas chilenos, então, a autopoiese constitui a condição última, necessária e suficiente da própria vida.³

² Maturana, Humberto R.; Varela, Francisco J. *A árvore do conhecimento: as bases biológicas da compreensão humana*. Tradução de: Humberto Mariotti e Lia Diskin. 5. ed. São Paulo: Palas Athena, 2005. p. 55.

³ Ibid., p. 59.

Os sistemas vivos autopoieticos, na Teoria de Maturana e Varela, são caracterizados por uma unidade e clausura organizacional radicais. Um sistema autopoietico constitui um sistema auto-referencial, no sentido de que os seus elementos são produzidos e reproduzidos pelo próprio sistema, por força de uma sequência de interações circulares e fechadas. Não se trata, apenas, de um sistema auto-organizado, mas auto-reprodutivo. Desse modo, a auto-referência sistêmica é tanto responsável pela ordem sistêmica, como pelas próprias unidades básicas (elementos).

Os sistemas autopoieticos são, ainda, sistemas homeostáticos, que se caracterizam pelo seu fechamento na produção e reprodução dos seus elementos. Assim, a conservação dos sistemas vivos, diante dessa Teoria, fica vinculada à sua capacidade de reprodução autopoietica.⁴ Todavia, há um paradoxo, pois embora os sistemas sejam fechados em sua dinâmica de transformações contínuas, de reprodução de suas estruturas essenciais, os seres vivos são sistemas abertos, relativamente ao fluxo de matéria e energia. Na síntese de Dalmir Lopes Jr.: “*Seres vivos são sistemas abertos e fechados, mas não abertos ou fechados, mas são fechados porque são abertos ao meio*”.⁵

Maturana e Varela trabalham, na verdade, com duas ordens de autopoiese. A autopoiese de primeira ordem, que ocorre em nível molecular, e a autopoiese de segunda ordem, que ocorre em nível de percepção. Isto é, para os autores, outra característica dos seres vivos é sua incapacidade de distinguir o real do ilusório, na medida em que a percepção dos seres humanos está vinculada à sua estrutura física, àquilo que diante de suas dimensões, capacidade visual, auditiva, etc. pode se apreender.⁶

Logo, o explicar e a experiência, para ambos os autores, são fenômenos distintos. Para explicar algo é necessária uma reformulação da experiência. Desse modo, toda explicação pode ser conceituada como uma reformulação da experiência e a própria realidade social é uma reformulação – uma explicação dessa mesma realidade – aceita por um observador. Há, pois, tantas realidades quanto são os observadores. Volta-se, então, a se indagar: o que constituiria uma unidade ou, ao menos, a *ilusão* de uma unidade compartilhada? A resposta está na *linguagem* que cria a ilusão de que há *uma* realidade. Ela vai permitir apontar algo externo, possibilitando a atividade de distinção.

Essas idéias dos autores chilenos foram de fundamental importância para Luhmann, que construiu uma arquitetura conceitual baseada nos avanços da Teoria dos

⁴ Ibid., p. 57.

⁵ ARNAUD, André-Jean; LOPES JUNIOR, Dalmir. *Niklas Luhmann: do sistema social à sociologia jurídica*. Rio de Janeiro: Lumen Júris, 2004. p. 4.

⁶ Maturana, H. R.; Varela, F. J., op. cit., p. 146.

Sistemas, da Teoria da Evolução e da Cibernética, posicionando-se em uma nova teoria da sociologia da evolução.

LUHMANN propõe uma Teoria dos Sistemas Sociais que parte da teoria biológica de sistema autopoietico, mas que dela se afasta na medida em que ele distingue os sistemas constituintes de sentido (psíquicos e sociais) dos sistemas orgânicos e neurofisiológicos. Na verdade, LUHMANN conseguiu perceber que os sistemas sociais, diferentemente dos sistemas biológicos, não são autopoieticos pelo fato de seus elementos serem autopoieticos, mas pelo fato de a relação entre os elementos fornecer essa qualidade.⁷

Desse modo, segundo o autor, nos **sistemas biológicos** há uma concepção radial de fechamento; é exigido um observador de fora do sistema. Já nos **sistemas constituintes de sentido**, a auto-observação é componente necessário à própria reprodução autopoietica. Esses sistemas constituintes de sentido, tais como os sistemas sociais e seus subsistemas onde se insere o sistema jurídico, mantêm seu caráter autopoietico ao se referirem simultaneamente a si mesmos (para dentro) e ao seu meio ambiente (para fora), de forma que seu fechamento operacional não é prejudicado.

Na Teoria luhmanniana, assim, o meio ambiente não atua perante o sistema, mas constitui o “fundamento do sistema”. Todavia, as manifestações do ambiente só são inseridas no sistema quando ele próprio, de acordo com seus critérios e códigos, atribui forma a tais manifestações.

Para LUHMANN, há total autonomia entre o sistema social e os sistemas biológicos, sendo os sistemas sociais animados de uma autopoiese própria e particular.

Importa ressaltar que o ponto de partida da Teoria dos Sistemas para LUHMANN é a sociedade, mas a sociedade não é considerada um objeto. Ela é, sim, considerada a partir da relação observador/distinção. A sociedade é, de tal modo, para ele, o sistema social de referência último e fundante de tudo o que acontece. Porém, não chega a ser um sistema repressivo de dominação. A sociedade é o sistema mais abrangente dentro dos sistemas sociais, que se forma como resultado da produção de uma diferença entre sistema e ambiente.⁸

Veja-se, portanto, que, nessa teorização, é na sociedade que se encontra o grau máximo de incertezas, o maior nível de complexidades que precisam ser controladas. As estruturas que ordenam o sistema social vão surgir com o controle das incertezas. O sistema atua como controle, porém não como dominação. Como sintetiza DALMIR LOPES JR.:

⁷ ARNAUD, A. e LOPES JUNIOR, D., op. cit., p. 4-6.

⁸ LUHMANN, Niklas; DE GIORDI, Raffaele. *Teoria della società*. 8. ed. Milano: FrancoAngeli, 1996. p. 3-8.

Essas expectativas, que devem ser controladas, constroem sistemas sociais e delimitam o mundo do possível, elas possuem, portanto, valor conectivo. O sistema social tem por base a incerteza, a necessidade de controlá-las (as incertezas e não o comportamento) é o que leva os sistemas a se resguardarem através de estruturas, que acabam por informar o comportamento adequado para cada situação, de forma a absorver essa incerteza da dupla contingência.

(...)

Disso decorre que os sistemas sociais, ao estabilizarem as expectativas através da seleção da complexidade do possível, estão construídos sobre sua instabilidade.⁹

Dentro de sua teorização, o sistema para se formar, para se autodefinir e se estabelecer, precisa adotar um sentido. Daí se afirma que os sistemas sociais são sistemas noéticos, isto é, cuja base reprodutiva é o sentido. A sociedade, então, para LUHMANN, é um sistema de *comunicação*, composta de comunicações e não de indivíduos. As comunicações são constituídas pela síntese de informação, mensagem e compreensão. Os indivíduos, por sua vez, constituem elementos do ambiente, ou do entorno, da sociedade, na medida em que são também sistemas, ou seja, os indivíduos participam do sistema social, mas não fazem parte dele.

Observe-se, aqui, que LUHMANN utiliza de elementos, antes comentados, da teoria de MATURANA e VARELA no que tange à linguagem e à comunicação, já que, também para ele, é com a comunicação que se pode transcender a esfera individual da psique de cada ser vivo, chegando a um enlace interacional. É a comunicação, portanto, que torna possível a passagem da clausura do sistema psíquico, colocando em contacto os sistemas psíquicos fechados de cada ser vivo.

Esse é um dado fundamental no presente estudo, isto é, importa para o Direito, como subsistema social que é, os dados, fatos ou ações que possam ser traduzidas em linguagem própria, cujos parâmetros são estabelecidos pelo próprio sistema jurídico. A seguir, será examinado que essa mesma idéia informa a construção teórica do fenômeno da incidência da norma jurídico-tributária para PAULO DE BARROS CARVALHO e JOSÉ SOUTTO MAIOR BORGES.

É necessário observar, contudo, já neste momento, que a comunicação tem conceito próprio para a Teoria dos Sistemas, já que ela é genuinamente social. A comunicação não se resume, assim, em uma operação entre sujeitos e não é tratada como um processo de

⁹ ARNAUD, A. e LOPES JUNIOR., D., op. cit., p. 11-12.

mera “*transmissão de informações*”.¹⁰ A comunicação é, pois, antes de tudo, seleção como o ser selecionado, constituindo-se, então, por três momentos: a informação, a mensagem e a compreensão.

PIERRE GUIBENTIF, ao examinar o que LUHMANN entende por comunicação, procura explicitar a diferença entre a noção de comunicação usada por ele e por HABERMAS:

Começando pelo essencial, notemos que, para Luhmann os conceitos de “comunicação” e de “sistema social” são, de alguma maneira, congruentes. Os sistemas sociais são comunicação; a comunicação é sistema social; a autopoiesis dos sistemas sociais é autopoiesis da comunicação; analisar a comunicação significa entrar no pormenor do processo de autopoiesis dos sistemas sociais.

(...)

A congruência entre comunicação e sistema social manifesta-se em particular em duas idéias nas quais Luhmann insiste em várias ocasiões. Por um lado, operações de comunicação apenas se conectam com operações de comunicação; a comunicação não pode ser pensada como um relacionamento entre as “consciências” de vários “sujeitos” os quais, pela comunicação, se “transmitiriam conteúdos” de consciência.¹¹

A sociedade é, portanto, um sistema “*real-necessariamente-fechado*”¹², estando as comunicações apenas no sistema e não no meio ambiente; e, embora as comunicações se realizem apenas dentro do sistema, existem comunicações *sobre* o seu meio ambiente psíquico, orgânico e químico-físico (abertura).

Veja-se, aqui, que a idéia de auto-referência implica que a diferença entre sistema e ambiente não pode ser apreendida por um observador externo, mas é um produto do próprio sistema, a partir de um processo de auto-observação de seu processo de auto-referência.

Diante dessas considerações, o conceito de sistema fechado, na Teoria luhmanniana, tem um sentido específico, na medida em que o fechamento não significa ausência de meio ambiente e, tampouco, determinação integral por si mesmo. O fechamento postula, isto sim, em *autonomia* do sistema e manutenção a salvo da sua capacidade de auto-regulação.

¹⁰ “(...) cada pessoa diz o que diz ou ouve o que ouve segundo sua própria determinação estrutural. Da perspectiva do observador, sempre há ambigüidades numa interação comunicativa. O fenômeno da comunicação não depende daquilo que se entrega, mas do que acontece com o receptor. E isso é um assunto muito diferente de ‘transmitir informação’”. (MATURANA, H. R.; VARELA, F. J., op. cit., p. 218.)

¹¹ GUIBENTIF, Pierre. A comunicação jurídica no quotidiano lisboeta: proposta de abordagem empírica à diferenciação funcional. In: ARNAUD, André-Jean e LOPES JUNIOR, Dalmir. *Niklas Luhmann: do sistema social à sociologia jurídica*. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2004. p. 179-180.

¹² Ibid., p. 179.

A operação dentro de um sistema deve ter a capacidade de concatenar, ao mesmo tempo, outras operações do mesmo tipo, que leva necessariamente a um enlaçamento seletivo de operações, tendo em vista que deixa que aconteçam, em outro lugar, outro tipo de operações distintas. Logo, para existir como tal, o sistema precisa ser *fechado operativamente*, no sentido de que necessita estabelecer limites e fechar-se, permanecendo em contacto consigo mesmo, de modo a ativar as operações internas que estão destinadas a uma função social determinada. Desse modo, o sistema é *autônomo*, ele opera de maneira independente do que acontece no ambiente.

De outro lado, o sistema precisa estar *aberto cognitivamente*, ou seja, deve existir concordância com o processo evolutivo social. Por isso, o sistema está sempre estabelecendo novas delimitações. O fechamento operativo é, assim, a própria condição de abertura do sistema:

Não se trata de uma contradição lógica, pois nós definimos clausura como reprodução recursiva e não como negação da abertura. A clausura torna-se muito melhor formulada como um paradoxo: O sistema é aberto porque é fechado, ou ainda, é fechado porque é aberto, e ele – se levamos em consideração a complexidade como variável de desenvolvimento – nunca está mais aberto que fechado, e nunca está mais fechado que aberto.¹³

Não se pode olvidar, porém, ao se falar em um sistema autopoiético, que se trata de comunicações específicas que ocorrem por meio de um código binário. Para LUHMANN, então, os sistemas se delimitam por meio da operação do código binário que funciona no interior do próprio sistema e que constitui a operação de enlace. A combinação de fechamento e abertura pode ser tratada, pois, sob duas perspectivas, ressaltadas por MARCELO NEVES: (a) o controle do sistema depende de escolhas do “sim” e do “não” dos códigos sistêmicos (abertura); e (b) o controle das possibilidades de negação (fechamento) proporciona uma relação seletiva contínua e estável do sistema com o ambiente.¹⁴

¹³ LUHMANN, Niklas. A restituição do décimo segundo camelo: do sentido de uma análise sociológica do direito. In: ARNAUD, André-Jean; LOPES JUNIOR, Dalmir. *Niklas Luhmann: do sistema social à sociologia jurídica*. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2004. p. 63-64.

¹⁴ NEVES, Marcelo. *A constitucionalização simbólica*. São Paulo: Acadêmica, 1994. p. 118-120.

1.2 SUBSISTEMAS FUNCIONAIS

O aumento do número de pessoas, entre outros fenômenos, aumenta o grau de complexidade na sociedade, que não poderá crescer enquanto essa complexidade não for controlada, reduzida. A solução para tal problema está na geração de novos sistemas, a partir do sistema social; são os subsistemas autênticos ou autônomos. Os subsistemas funcionais surgem, precisamente, para estabilizar as incertezas que nascem em campos diversos da sociedade, como o direito, a economia, a política, etc. Isto é, a partir dos processos comunicativos, outros circuitos comunicativos irão surgir até atingir certo grau de complexidade e contingência na sua própria organização, implicando a existência de subsistemas.

O fator fundamental na constituição de um subsistema está, na Teoria de LUHMANN, na sua função, que é a própria limitação de um âmbito específico de complexidade que opera, atua na sociedade. Daí a funcionalidade do sistema, a redução da complexidade em determinado âmbito social.

Cada subsistema, pois, cuidará de atuar na redução da complexidade do setor com que ele se ocupa e, para tanto, os subsistemas de comunicação dependerão da atuação do código binário funcional próprio, que, por exemplo, no Direito é o binômio direito/não-direito ou lícito/ilícito, enquanto na Economia é ter/não ter, na ciência é verdadeiro/não verdadeiro. O código permite que o subsistema se ocupe de todos os problemas que acontecem em seu âmbito funcional, ele é uma distinção particular a cada sistema funcional.

A distinção funcional implica que a cada sistema corresponda uma determinada distinção. Esta distinção, no processo de comunicação, abre uma determinada alternativa, (...). No caso do direito, trata-se da distinção entre Recht e Unrecht, isto é “o que está em conformidade com o direito” e “o que é contrário ao direito”.¹⁵

Todavia, os subsistemas não têm supremacia uns sobre os outros e não podem, nenhum deles, substituir ou invadir as respectivas funções específicas de cada qual, a autonomia de cada um é uma necessidade inevitável.

Por conseguinte, se o componente comunicativo é o que possuem em comum com o sistema global, o elemento que os especifica como sistemas próprios e autônomos, o princípio que fundamenta sua identidade, consistirá

¹⁵ GUIBENTIF, P., op. cit., p. 190.

no código conforme o qual ordenem suas comunicações, o tipo de restrições comunicativas que permitam diferenciar quais comunicações caem dentro dos limites de cada sistema, e quais caem fora, em seu Umwelt.¹⁶ [entorno/ambiente].

Em outras palavras, a partir da especificidade da comunicação, podem se distinguir sistemas parciais no interior do sistema social; são os subsistemas funcionais, cuja função é o próprio problema social a que se reporta.

A questão, nesse ponto, a ser formulada a respeito dessa estruturação do pensamento luhmanniano é: como os subsistemas sociais fixam seus limites?

Para LUHMANN, o critério seletivo ou limitador é chamado de sentido (Sinn), é ele que fixa os contornos dos subsistemas sociais. Veja-se, pois, que são esses limites que constituem os sistemas, já que “*sem sentido não há limites frente ao meio, e sem limites não há sistema*”.¹⁷

O sentido tem, portanto, a função de estruturação de um campo capaz de abranger certas possibilidades dentro do sistema. Esse sentido, porém, é mutável, contingente e contínuo. Mutável porque seus conteúdos evoluem; contingente no que diz respeito à primazia das possibilidades que são selecionadas em cada momento em função do sentido; e, é contínuo, na medida em que o sentido subsiste em razão de uma dinâmica permanente de atualização.¹⁸

1.3 (SUB)SISTEMA JURÍDICO

LUHMANN define o sistema jurídico como aquele constituído por todas as comunicações sociais referentes ao Direito, que opera com o código específico lícito/ilícito ou direito/não-direito. Esse código assegura a originária auto-reprodução dos seus elementos básicos e sua autonomia em relação aos outros sistemas sociais e desparadoxiza o sistema jurídico.

¹⁶ AMADO, Juan Antonio Garcia. A sociedade e o direito na obra de Niklas Luhmann. In: ARNAUD, André-Jean; LOPES JUNIOR, Dalmir. *Niklas Luhmann: do sistema social à sociologia jurídica*. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2004. p. 307.

¹⁷ Ibid., p. 309.

¹⁸ Ibid., p. 310-311.

A Teoria da Autopoiese, faça-se aqui um parêntese, surge como paradigma capaz de oferecer soluções para várias questões ligadas à ciência jurídica, notadamente, quanto à fundamentação do Direito, sua autonomia e abertura social, entre outras.

A obra de TEUBNER¹⁹ é uma tentativa de procurar a autopoiese no Direito. Para o discípulo de LUHMANN, o Direito é um sistema autopoietico de segundo grau, graças à constituição auto-referencial dos seus próprios componentes ou elementos sistêmicos e à sua articulação num hiperciclo, sendo, esta auto-referência comunicativa, não se esqueça, originária, na sua teorização.

A normatização do Direito implica, então, no controle do código/diferença lícito/ilícito ou direito/não-direito exclusivamente pelo sistema jurídico que adquire fechamento operativo. Observe-se, porém, que em consonância com a teoria de LUHMANN, TEUBNER não considera que as unidades básicas do sistema jurídico sejam as normas; são elas, ainda, as *comunicações*, especificamente jurídicas, onde se incluem as normas, entre outros entes. Ou seja, o Direito é um subsistema autopoietico de comunicação, com um código binário próprio (lícito/ilícito).²⁰

Essa teoria terá, assim, repercussão direta quanto à própria questão da origem ou fundamentação do Direito, tendo em vista que, se o Direito é um sistema autopoietico, não se pode buscar fora do Direito (num Direito Natural ou Divino, por exemplo) a sua essência, já que “*não há Direito fora do Direito*”.²¹ Os adeptos da Teoria da Autopoiese eliminam, de tal modo, o próprio problema do fundamento da racionalidade jurídica.

Seguramente a “origem” não deve ser entendida – ou sobretudo não pode ser entendida hodiernamente – como um fato histórico. O direito deveria colocar-se na origem dele mesmo, para assim aumentar a distância que o separa de suas origens. Com isso, remete-se novamente [a discussão] para o problema da auto-referência²².

O Direito é, pois, um sistema auto-referencial e auto-reprodutivo de atos de comunicação normativa. É um sistema *normativamente fechado* e que se reproduz a partir de um incessante processo de qualificação “normativa” de toda comunicação possível como comunicação jurídica ou não jurídica (ordem binária), a normatização.

A normatividade é, assim, conceituada como auto-determinação operacional do Direito. O Direito se constitui, a partir daí, como um sistema *normativamente fechado* e

¹⁹ TEUBNER, Günther. *O direito como sistema autopoietico*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1989.

²⁰ Ibid., p. XIII.

²¹ Ibid., p. XXII.

²² LUHMANN, N. A restituição do décimo segundo..., p. 49.

cognitivamente aberto. Desse modo, o sistema jurídico pode assimilar, de acordo com os seus próprios critérios, os fatores do meio ambiente, sem ser influenciado diretamente por eles, conseqüentemente o sistema jurídico não pode abrigar normas indisponíveis a ele.

A auto-referência somente pode ser produzida no interior de um sistema auto-referencial, assim como a auto-observação, a autodescrição, bem como os outros critérios de escolha e os textos produzidos a partir disso. A auto-referência também não pode fornecer nenhuma diretiva externa para sua crítica ou para seu melhoramento. A autopoiesis dos sistemas auto-referenciais opera sob a condição de uma clausura recursiva.²³

O fechamento normativo impede que o sistema jurídico se confunda com o seu meio ambiente, exigindo a “*digitalização*” interna de informações provenientes do meio ambiente. Novamente, nas conclusões do próprio LUHMANN:

Traduzindo-se esta conceituação para uma linguagem semântica, a validade normativa corresponde então à clausura do sistema jurídico, e a disposição cognitiva para conhecer corresponde à orientação [do sistema jurídico] sobre seu meio envolvente. O sistema reproduz a si próprio através de operações recursivas-fechadas, de forma que ele próprio produz o sentido normativo a partir da base do sentido normativo (...). Ele não pode obter sua validade normativa de seu envolvente (não existe direito natural) e tampouco pode fornecer [tal qualidade] ao seu meio envolvente; pois toda comunicação se refere às normas jurídicas, nada mais é que comunicação interna e própria do sistema. (...) Um sistema jurídico, no que concerne à reprodução do sistema, deve estar apto a aprender, e por isso é concomitantemente um sistema fechado e aberto. Não se trata de uma contradição lógica, pois nós definimos clausura como reprodução recursiva e não como negação de abertura.²⁴

Nessa auto-referência do sistema jurídico, o código binário irá regular as comunicações internas dele próprio. E, é assim que o sistema jurídico se mantém autônomo, apesar das dependências causais e pertinentes ao seu ambiente (entorno), uma vez que é no seu próprio interior que se decide sobre a operação do código binário lícito/ilícito ou direito/não-direito.

O sistema jurídico está, portanto, totalmente comprometido com sua autopoiese, que é vista como condição e resultado da evolução, “*a forma da evolução da evolução*”.²⁵ O sistema jurídico define a si mesmo, inclusive numa crise estrutural. Essa circularidade, para LUHMANN, não implica erro lógico, ao contrário, corresponde à própria autonomia do sistema jurídico e à positividade (normatização) do Direito.

²³ Ibid., p. 55.

²⁴ Ibid., p. 63-64.

²⁵ Ibid., p. 67.

O Direito, assim, não se constitui em “*mero discurso de fundamentação no qual as expectativas defensáveis são produzidas e armazenadas*”²⁶, mas estabiliza as expectativas na ocasião de um conflito atual e iminente. É, a partir daí, que as sociedades altamente complexas chegam ao princípio da positividade do Direito em sua totalidade, sendo a legalidade, no referido sistema, a única legitimidade.

Nesse aspecto, quanto à influência de outros subsistemas no sistema jurídico, na obra “A Restituição do Décimo Segundo Camelo”, especialmente voltada à análise sociológica do Direito, LUHMANN enfrenta a presença de um terceiro valor, além do código binário direito/não-direito, o qual “*ronda a mesa*” do sistema jurídico, denominado de “*parasita*”. Esse terceiro valor, o parasita, é identificado como a “política”: “*cada vez que o direito trabalha, mais o parasita engorda. Quanto mais se conclui do direito o não-direito e do não-direito o direito, tanto mais será excluído. Não obstante as questões sobre os fatos serem numerosas, mais numerosas são as questões que desembocam sobre uma decisão política*”.²⁷

A solução apontada por LUHMANN para a invasão do parasita dentro do sistema jurídico está nele próprio, como o trecho a seguir demonstra:

Política e direito têm sido conciliados sob a fórmula do “Estado de Direito”. Isto tem permitido ao direito externizar seu próprio paradoxo e o esquecer no caminho da política. Tem-se partido do princípio que uma criação do direito politicamente motivada é “justificada” dentro do quadro da Constituição, de forma tal que a questão reside em saber se o direito é mais estabelecido pela introdução da distinção direito e não-direito (Recht und Unrecht) [feita] por si próprio no interior do sistema jurídico. O terceiro excluído, o parasita, absorve este problema.²⁸

A Constituição, assim, é a forma pela qual o sistema jurídico reage à própria autonomia, substituindo apoios externos. O Direito Constitucional atua como perímetro sistêmico-interno, determinando os limites pelos quais, o sistema jurídico pode apreender o ambiente sem perder sua autonomia estrutural.²⁹

²⁶ Ibid., p. 68.

²⁷ Ibid., p. 89.

²⁸ Ibid., loc. cit.

²⁹ NEVES, Marcelo. *Teoria da inconstitucionalidade das leis*. São Paulo: Saraiva, 1988. p. 63.

1.4 DIREITO E COMUNICAÇÃO

As comunicações são, portanto, na teorização luhmanniana, o cerne, o elemento que compõe o sistema. No caso do sistema jurídico, as comunicações que o constituem têm cunho jurídico, isto é, são comunicações sobre o sistema jurídico, sobre o Direito, de acordo com os contornos e regras definidas pelo próprio sistema. É dizer, a linguagem empregada por tais comunicações, ocorridas dentro do sistema jurídico, é articulada e organizada por critérios estabelecidos pelo próprio sistema.

Na mesma linha teórica, é a perspectiva de TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JR., na qual o sistema jurídico elegeu, no plano das normas jurídicas, signos lingüísticos para expressar o conteúdo material, aquilo que quer ser comunicado. Os signos lingüísticos são entes caracterizados por sua “mediatidade”, apontam algo distante de si próprios, tendo por base fonemas e sons. TÉRCIO FERRAZ arrola várias premissas para que se compreender como se organizam as comunicações, chamando atenção para a vagueza e ambigüidade dos símbolos da língua natural, o que, de um lado, permite seu uso em diferentes sentidos, e, de outro, exige muitas vezes a combinação de mais de um símbolo para precisar ao máximo o significado que se pretende conferir. Daí a relevância da interpretação, que pressupõe uma seletividade.³⁰

O texto normativo, para o referido autor, é uma língua que deve ser interpretada.³¹ A realidade é um “*sistema articulado de símbolos num contexto existencial*”.³² Essa realidade é, para o jurista, um “fato”, que se distingue do “evento”. “‘Fato’ não é pois algo concreto, sensível, mas um elemento lingüístico capaz de organizar uma situação existencial como realidade”³³, é a possibilidade de usar o recurso do próprio sistema que lhe confere autonomia e estabilidade.

Dentro de dita linha teórica, “fato” é uma *comunicação lingüística* revestida das características e com os elementos atribuídos e definidos pelo próprio sistema jurídico. Essa idéia converge, portanto, com a idéia de LUHMANN de “digitalização”, isto é, quando o sistema, por critérios fixados por ele próprio, apreende elementos do ambiente (entorno) e os traz para dentro do sistema. A “digitilização” ocorre, assim, especificamente no sistema

³⁰ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994. p. 257.

³¹ Ibid., p. 278.

³² Ibid., loc. cit.

³³ Ibid., loc. cit.

jurídico pela *positivação* ou pela *normatização* de determinados eventos ou condutas que, até então, estavam à margem do sistema, fazendo parte do ambiente ou entorno.

1.5 SISTEMA E ORDENAMENTO JURÍDICO

Neste primeiro capítulo, tem-se enfatizado que um dos pressupostos ou marcos teóricos eleitos é a teorização de sistema funcional e formal de LUHMANN. Em tal sentido, foi objeto de exame que o sistema jurídico, como subsistema social, pretende controlar as complexidades que surgem dentro do sistema social, no âmbito do código binário lícito/ilícito ou direito/não-direito. Da mesma forma, vale recordar que as unidades que formam os sistemas são as comunicações; no caso do sistema jurídico, são as comunicações jurídicas. O homem, o ser humano, assim, não é considerado elemento do sistema – até por ser ele próprio um sistema –, mas um elemento que está no seu ambiente/entorno.

O sistema jurídico dentro dessa linha teórica, como sistema autopoiético, noético, cognitivamente aberto e normativamente fechado, não chega, contudo, a ser incompatível com o sistema jurídico piramidal proposto pela Teoria Pura do Direito e se coaduna, igualmente, com a idéia de ordenamento jurídico como sistema.³⁴

Embora haja divergência quanto ao fundamento último de validade do Direito para Kelsen (a norma fundamental) e para LUHMANN (cujas validade está no próprio sistema), a estruturação e ordenação das normas em diversos níveis conformam-se com a idéia de que se cuida de uma opção organizacional do próprio sistema, que cria tal estrutura por considerá-la como a melhor para controlar a sua complexidade interna.

Sob outra perspectiva, a Teoria luhmanniana não chega a ser cabalmente incompatível com a posição de J.J. CANOTILHO ao reputar o sistema jurídico (notadamente o português) como um “*sistema normativamente aberto de regras e princípios*”. O autor português vê a abertura sistêmica na “disponibilidade e capacidade de aprendizagem” do sistema para captar as mudanças da realidade e estar aberto a mutações conceituais como “verdade” e “justiça”.³⁵ Isso se afirma ao ser ponderado que a Teoria luhmanniana, o sistema

³⁴ Pela compatibilidade com Kelsen: CARVALHO, Cristiano. *Teoria do sistema jurídico: direito, economia, tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 131-132.

³⁵ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 4. ed. Coimbra: Almedina, 1997. p. 1145.

jurídico é normativamente (positivamente) fechado, mas cognitivamente aberto, ou seja, capaz de assimilar, aprender – por seus próprios critérios – fatores externos.

Nessa linha, então, as normas jurídicas existem no sistema de Direito posto, por uma opção do próprio sistema, são elas “*entidades mínimas dotadas de sentido deontico completo*”³⁶, de modo que sua ordenação estrutural, fazendo parte do ordenamento jurídico, é decorrência igualmente de uma escolha do próprio sistema.

Sob a luz da Teoria do Sistema funcional de LUHMANN, o sistema jurídico brasileiro posto tem por característica ser formado por entidades estruturadas hierarquicamente, tanto no aspecto material como formal, por escolha do próprio sistema, a fim de lhe conferir possibilidade dinâmica, dele próprio regular sua criação e transformação (autopoiese), controlando a complexidade interna. Todavia, como pondera CANOTILHO, a auto-organização não dispensa o diálogo, a conversação do processo democrático.³⁷

Determinadas “comunicações sociais”, assim, somente ingressam no sistema jurídico se, e na forma em que, o próprio sistema jurídico, como ordenamento, elege. É esta, precisamente, a particularidade do sistema jurídico, também reconhecida por HANS KELSEN: a capacidade de regular sua própria criação.³⁸ As normas que dispõem quanto à estrutura do sistema e disciplinam a criação de outras normas estão, portanto, dentro do próprio sistema, de modo que a posição que a norma ocupa dentro dele é relativa, podendo alterar-se e ser alterada. De um exame do sistema jurídico de baixo para cima, denota-se que cada unidade se encontra fundada, material e formalmente, em normas superiores. Invertendo-se o ângulo de observação, verifica-se que das regras superiores derivam, também material e formalmente, regras de menor hierarquia.³⁹

Note-se, aqui, que essa conclusão, retirada da Teoria de LUHMANN, está em harmonia com as lições de NORBERTO BOBBIO, invocadas por LOURIVAL VILANOVA: “*Bobbio observa, com acerto, que inexiste norma jurídica isolada, e, acrescentemos, fonte normativa sem vinculação interna: tudo está dentro do ordenamento, e só é explicável em função do todo que é o ordenamento jurídico*”.⁴⁰

Ainda na lição de LOURIVAL VILANOVA, na Teoria Pura do Direito, o que confere homogeneidade às normas do sistema é a normatividade, isto é, o ponto de partida é

³⁶ CARVALHO, Paulo de Barros, *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 39.

³⁷ CANOTILHO, J. J. G., op. cit., p. 1436.

³⁸ VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977. p. 109.

³⁹ CARVALHO, P. de B. *Direito tributário...*, p. 45.

⁴⁰ VILANOVA, L., op. cit., p. 23.

normativo, a norma fundamental. Sendo assim, não somente a unidade do sistema, mas a unicidade do ponto de partida (a norma fundamental) é que caracterizam o sistema do Direito positivo. Para KELSEN⁴¹, enfim, o marco fundamental de todas as normas do sistema é a norma fundamental, que confere fundamento de validade à Constituição Federal, conferindo unidade ao conjunto múltiplo de normas e atribuindo-lhe homogeneidade. Daí pode-se dizer que o sistema do direito posto, na Teoria Pura do Direito, é unitário e homogêneo. A norma fundamental, porém, não se prova nem se explica.

É uma proposição axiomática, que se toma sem discussão de sua origem genética, para que seja possível edificar o conhecimento científico de determinado direito positivo. (...) É fruto de um artifício do pensamento humano, e a Filosofia do Direito a tem como pressuposto gnosiológico do conhecimento jurídico-científico.⁴²

Por sua vez, na Teoria dos Sistemas de LUHMANN, embora o fundamento de validade do Direito seja o próprio Direito enquanto sistema, a Constituição, tal como ocorre no caso do sistema jurídico brasileiro, pensando-se em termos de sistema jurídico interno (nacional), é a forma pela qual o sistema jurídico reage à própria autonomia, substituindo apoios externos. A Constituição atua como fronteira sistêmica-interna, determinando os limites pelos quais o sistema jurídico pode apreender o ambiente sem perder sua autonomia estrutural e, também, determinando sua própria estrutura e regência do ordenamento jurídico. A Constituição é suprema, atuando como critério de validade e fundamento de pertinência do ordenamento jurídico.⁴³

A Constituição, enfim, não é apenas uma norma, mas a primeira das normas. É ela que define o sistema de fontes formais do Direito e, ao mesmo tempo, é a expressão da intenção fundacional, configuradora de um sistema inteiro que nela se baseia, como ensina GARCIA DE ENTERRIA.

La técnica de atribuir a la Constitución el valor normativo superior, inmune a las Leyes ordinarias y mas bien determinante de la validez de éstas, valor superior judicialmente tutelado, es la más importante, creación, com el sistema federal, del constitucionalismo norteamericano y su gran innovación frente a la tradición inglesa que surgió.⁴⁴

⁴¹ FERRAZ JUNIOR, T., op. cit., p. 174.

⁴² Ibid., p. 47.

⁴³ NEVES, M. *Teoria da inconstitucionalidade...*, p. 63.

⁴⁴ GARCIA DE ENTERRIA, Eduardo. *La constitucion como norma y el tribunal constitucional*. Madrid: Civitas, 1985. p. 48-49.

A Constituição é “*autêntica sobrenorma*”, sendo as normas constitucionais preceitos “*de controle do poder, constituindo diretivas ao órgão competente para aplicá-las, criar outras normas que sejam com elas compatíveis*”.⁴⁵

Em ambos os enfoques teóricos, o sistema jurídico é um sistema formal, isto é, sua unidade é formal, decorre de um ato de valoração ao eleger *um* pressuposto normativo – a Constituição.

Partindo-se do pressuposto de que o sistema é formado por comunicações jurídicas, constituídas por um conjunto de normas ou proposições normativas⁴⁶ válidas (e outros entes previstos pelo próprio ordenamento), a validade passa a ser um critério necessário para integrar o sistema de Direito positivo. Porém, a validade não deve ser tida como atributo que qualifica a norma jurídica, mas ela tem status de “relação”, isto é, a norma (ente jurídico) é válida se ela estiver de acordo com o critério eleito pelo próprio sistema e pelas normas que o compõem. É o que a Teoria Pura do Direito denomina de “pertencialidade” ao sistema.

O sistema consta de proposições normativas; uma proposição normativa tem sua origem (reason of validity) em outra proposição normativa; uma proposição normativa só pertence ao sistema se podemos reconduzi-la à proposição fundamental do sistema. Cada norma provém de outra norma e cada norma dá lugar, ao se aplicar à realidade, a outra norma. O método de construção de proposições normativas está estipulado por outras normas.⁴⁷

Há que se ter presente, assim, a ponderação de TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JR. ao pontuar que o próprio sistema pode conter elementos que o autor denominada de “não-normativos”, que seriam as relações de pertinência, as regras de estruturação e hierarquia.

Um ordenamento, como sistema, contém um repertório, contém também uma estrutura. Elementos normativos e não-normativos (repertório) guardam relações entre si. Por exemplo, quando dizemos que as normas estão dispostas hierarquicamente, umas são superiores, outras inferiores, estamos pensando na sua estrutura. Hierarquia é um conjunto de relações, estabelecidas conforme regras de subordinação e de coordenação.⁴⁸

⁴⁵ DINIZ, Maria Helena. *Norma constitucional e seus efeitos*. São Paulo: Saraiva, 1989. p. 2

⁴⁶ O emprego da expressão dependerá do conceito de norma e de proposição jurídica adotados. Nessa medida, por exemplo, na linha de Lourival Vilanova, o sistema é composto de proposição e normas, tendo em vista que as normas seriam fruto do intelecto, como será visto a seguir, fruto da interpretação normativa. (VILANOVA, L., op. cit., p. 109.)

⁴⁷ Ibid., loc. cit.

⁴⁸ FERRAZ, JUNIOR, T. S., op. cit., p. 175.

GARCIA DE ENTERRIA recorda, porém, que para que uma norma seja válida não basta que não seja contraditória e que atenda ao sistema formal de sua produção, acima de tudo, ela deve atender ao quadro de valores que a própria Constituição expressa.⁴⁹

Em conclusão, o ordenamento jurídico, como sistema formado por comunicações sobre o Direito ou comunicações jurídicas, é formado por proposições (dispositivos⁵⁰) e normas jurídicas, tanto de conduta como de estrutura, bem como, por todas as comunicações jurídicas que atendam aos requisitos de “pertencialidade” ao sistema. A conceituação precisa dessas figuras será objeto de exame do capítulo seguinte.

⁴⁹ GARCIA DE ENTERRIA, E., op. cit., p. 50.

⁵⁰ Na expressão de Humberto Ávila, que considera que “os dispositivos se constituem no objeto da interpretação; e as normas, no seu resultado”. (ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 30.)

2 NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA

2.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Dentro dos pressupostos teóricos definidos, as normas jurídicas, juntamente com as proposições jurídicas (dispositivos) e outras comunicações jurídicas, compõem o sistema jurídico por serem, antes, a própria conversão de comunicação em linguagem, dentro dos moldes e definições estabelecidos pelo próprio sistema, isto é, por se constituírem a própria expressão da linguagem jurídica. Essa afirmação não perde validade, ainda que se faça a distinção do conceito de norma jurídica, nos moldes a seguir.

A doutrina pátria formada por nomes de expressão como o de LOURIVAL VILANOVA⁵¹, PAULO DE BARROS CARVALHO⁵², JOSÉ SOUTTO MAIOR BORGES⁵³ e ALBERTO XAVIER⁵⁴, cada um a seu modo, segue essa mesma trilha teórica, para os quais Direito é comunicação ou linguagem.

HANS KELSEN teve o cuidado de fazer a diferença entre normas jurídicas e proposições jurídicas, nas palavras do autor:

Proposições jurídicas são juízos hipotéticos que enunciam ou traduzem que, de conformidade com o sentido de uma ordem jurídica – nacional ou internacional – dada ao conhecimento jurídico, sob certas condições ou pressupostos fixados por esse ordenamento, devem intervir certas conseqüências pelo mesmo ordenamento. As normas jurídicas, por seu lado, não são juízos, isto é, enunciados sobre um objeto dado ao conhecimento. Elas são antes, de acordo com o seu sentido, mandamentos e, como tais, comandos, imperativos.⁵⁵

⁵¹ “Teremos de compreender, como veremos, dentro do conceito de proposição, tanto os enunciados da *linguagem descritiva de objetos*, como os enunciados da *linguagem prescritiva de situações objetivas*, ou seja, da linguagem cuja finalidade é ‘alterar a circunstância’, e cujo destinatário é o homem e sua conduta no universo social. Altera-se o mundo físico mediante o trabalho e a tecnologia, que o potencia em resultados. E altera-se o mundo social mediante a linguagem das normas, uma classe da qual é a linguagem das normas do Direito”. (VILANOVA, L., op. cit., p. 3-4.)

⁵² CARVALHO, P. de B. *Direito tributário*...

⁵³ BORGES, José Souto Maior. *Lei complementar tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.

⁵⁴ XAVIER, Alberto. *Do lançamento no direito tributário brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

⁵⁵ KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Tradução de: João Batista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1994. p. 81.

Veja-se, pois, que na distinção entre proposições jurídicas e normas jurídicas para Kelsen⁵⁶, a proposição jurídica está atrelada à função do conhecimento jurídico, enquanto a norma jurídica à função da autoridade jurídica. Ou seja, a proposição jurídica integra o âmbito da ciência jurídica, que tem por objeto o conhecimento do Direito e sua descrição de fora, de um plano externo. Por sua vez, as normas jurídicas são produzidas pelos órgãos jurídicos, como autoridades jurídicas, cuja missão é produzir o Direito que será conhecido e descrito pela ciência do Direito. Daí se dizer que as normas jurídicas serão produzidas por autoridades jurídicas competentes para tanto, podendo ser, assim, produzidas pelo legislador, pelo juiz, pela autoridade administrativa. Nessa linha, a autoridade jurídica também deve conhecer o Direito na sua aplicação, contudo, esse conhecimento não é essencial, mas um estágio preparatório da própria produção jurídica.

JOSÉ ROBERTO VIEIRA⁵⁷, ao fazer a digressão do conceito de norma jurídica, ensina que essa distinção kelseniana é aceita por MARCO AURÉLIO GRECO, AMÉRICO MASSET LACOMBE, valendo adicionar a estes nomes o de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES⁵⁸.

Dita diferenciação, aplicada pela Teoria Pura do Direito, não é, todavia, acolhida integralmente por nomes como o de LOURIVAL VILANOVA⁵⁹, PAULO DE BARROS CARVALHO⁶⁰, MARÇAL JUSTEN FILHO⁶¹, HUMBERTO ÁVILA⁶² e o próprio JOSÉ ROBERTO VIEIRA, para os quais a “*norma jurídica (prescrição legislativa) é veiculada mediante juízos hipotéticos, que, como os demais, exprimem-se mediante proposições*”⁶³.

CANOTILHO diferencia, nesse sentido, o “texto da norma” e a “norma”: “*Isto é, assim mesmo em termos lingüísticos: o texto da norma é o ‘sinal lingüístico’; a norma é o que se ‘revela’ ou ‘designa’*”.⁶⁴

Para PAULO DE BARROS CARVALHO devem ser, portanto, distinguidos **enunciados prescritivos**, usados na função prática de descrever condutas, e as **normas jurídicas**, que se constituem em significações construídas, derivadas de textos positivos e estruturadas de acordo com a forma lógica dos juízos condicionais, formados pela associação de duas ou mais proposições prescritivas, sempre lingüísticas.⁶⁵ Logo, comungando da

⁵⁶ Ibid., loc. cit.

⁵⁷ VIEIRA, José Roberto. *IPI – a regra-matriz de incidência: texto e contexto*. Curitiba: Juruá, 1993. p. 56.

⁵⁸ BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 106.

⁵⁹ VILANOVA, L., op. cit., 109.

⁶⁰ CARVALHO, P. de B. *Direito tributário...*, p. 19.

⁶¹ JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição passiva tributária*. Belém: Cejup, 1986. p. 30-35.

⁶² ÁVILA, H., op. cit., p. 30.

⁶³ VIEIRA, J. R. *IPI – a regra-matriz...*, p. 56.

⁶⁴ CANOTILHO, J. J. G., op. cit., p. 1204.

⁶⁵ CARVALHO, P. de B. *Direito tributário...*, p. 18-21.

posição de EROS GRAU, considera-se que é o “*intérprete que produz a norma*”⁶⁶, isto é, a partir do enunciado submetido pela autoridade competente, é o intérprete que constrói a norma de Direito. Isso tudo na medida em que o Direito é um objeto cultural por natureza, já que “plasmado” numa linguagem que, como tal, sempre traz conteúdos axiológicos.⁶⁷

Os enunciados (dispositivos) são, nesse raciocínio, frases soltas, com sentido, mas sem uma completa significação deontica; terão de se agregar a outros enunciados para formar as normas jurídicas que são, precisamente, expressões com completa significação deontica-jurídica. Na acepção do professor paulista, a Constituição, as leis complementares, as leis ordinárias, os decretos, as portarias, as sentenças e os atos administrativos são veículos de introdução de enunciados e de normas jurídicas. As normas jurídicas são, por sua vez, juízos produzidos pelo intérprete. Ou, na conceituação de EURICO DINIZ SANTI: “*Norma é uma estrutura lógico-sintática de significação que conceptua fatos e condutas, representando-os como significações objetivas*”.⁶⁸

Nessa linha, a norma jurídica é o sentido de um ato de vontade dirigido à conduta humana; é um objeto que está no âmbito do intelecto, decorre de sua ação, mas que, frise-se, para se difundir intersubjetivamente recorre à linguagem. É, pois, “*através da linguagem que se comunica externamente a existência da norma, tornando-se possível faticamente sua incidência e obrigatoriedade*”.⁶⁹

A função prática atribuída à linguagem do Direito é, assim, de prescrever condutas, já que seu objetivo é precisamente induzir os comportamentos nas relações intersubjetivas, de acordo com os valores que determinada sociedade pretende implementar.⁷⁰ A norma jurídica corresponde à tentativa de interferir no mundo jurídico, sobre a realidade, ou seja, ela não descreve a realidade, mas quer comandá-la.⁷¹

⁶⁶ GRAU, Eros Roberto. *O direito posto e o direito pressuposto*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 23.

⁶⁷ “Hoje porém sabemos que a interpretação é constitutiva – não meramente declaratória – que a norma é produzida pelo intérprete e que interpretar o direito é caminhar de um ponto a outro, do universal ao singular, através do particular, conferindo carga de contingencialidade que faltava para tornar plenamente contingencial o singular”. (Ibid., p. 282.)

⁶⁸ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2001. p. 35.

⁶⁹ JUSTEN FILHO, M. *Sujeição passiva*..., p. 33.

⁷⁰ CARVALHO, P. de B. *Direito tributário*..., p. 7.

⁷¹ JUSTEN FILHO, M. *Sujeição passiva*..., p. 33.

2.2 ESTRUTURA DA NORMA JURÍDICA

PAULO DE BARROS CARVALHO ensina que a linguagem oferece três ângulos de análise, ou seja, é composta por: (a) um substrato material, físico, que serve de suporte; (b) uma dimensão ideal de representação na mente dos falantes (plano de significação); (c) um campo de significados.⁷²

O texto serve, assim, de suporte físico para produzir a significação mental do homem, constituindo-se no ponto de partida para a formação das significações. No texto “*as manifestações subjetivas ganham objetividade, tornando-se intersubjetivas*”⁷³. O texto, por si só, como conjunto de enunciados lingüísticos, não contém, porém, significação. A norma não se identifica com o texto, e a “letra da lei não dispensa a averiguação do seu conteúdo semântico”.⁷⁴ Não há texto sem contexto, sem conteúdo, afinal para que a mensagem seja compreendida é indispensável que ocorra uma série de associações lingüísticas e extralingüísticas:⁷⁵

Vê-se, desde agora, que não é correta a proposição segundo a qual, dos enunciados prescritivos do direito positivo, extraímos o conteúdo, sentido e alcance dos comandos jurídicos. Impossível seria retirar conteúdos de significação de entidades meramente físicas. De tais enunciados partimos, isto sim, para a construção das significações, dos sentidos, no processo conhecido como interpretação.⁷⁶

Os comandos jurídicos, então, para terem sentido precisam se revestir de uma estrutura formal básica, mínima, para que possam ser compreendidos pelo destinatário. A norma jurídica, assim, para PAULO DE BARROS CARVALHO, constitui-se como unidade mínima e irreduzível de significação, de modo que “*somente a norma jurídica, tomada em sua integridade constitutiva, terá o condão de expressar o sentido cabal dos mandamentos da autoridade que legisla*”.⁷⁷

A proposição que dá forma à norma jurídica é a “estrutura lógica”, na terminologia de LOURIVAL VILANOVA⁷⁸.

⁷² CARVALHO, P. de B. *Direito Tributário...*, p. 15-25.

⁷³ *Ibid.*, p. 15.

⁷⁴ CANOTILHO, J. J. G., *op. cit.*, p. 1.202.

⁷⁵ CARVALHO, P. de B. *Direito Tributário...*, p. 17-20.

⁷⁶ *Ibid.*, p. 17.

⁷⁷ *Ibid.*, p. 19.

⁷⁸ VILANOVA, L., *op. cit.*, p. 2.

A norma não é a oralidade ou a escritura da linguagem, nem é o ato de querer ou pensar ocorrente no sujeito emissor da norma, ou no sujeito receptor da norma, nem é tampouco a situação objetiva que ela detona. A norma jurídica é uma estrutura lógico-sintática de significação.⁷⁹

O texto é, como meio de veiculação das significações, “o único e exclusivo dado objetivo para os integrantes da comunidade comunicacional”.⁸⁰ Diante das dificuldades de interpretação e plena compreensão dos enunciados lingüísticos, o texto tem “sentido básico” no processo de significação da norma.⁸¹ Além do texto, que possui foro de objetividade, tudo é subjetivo. Daí a importância que o texto adquire. “Os textos jurídico-positivos, nessa dimensão de análise, não constituem conjuntos finitos de enunciados prescritivos, racionalmente organizados na forma de sistema”.⁸²

O intérprete precisa ter em mente, pois, que está a manipular frases prescritivas, que orientam comportamentos entre sujeitos de direito; mas está, também, em um momento de pesquisa que requer compreensão isolada dos enunciados, que costumam se apresentar na forma alética. Não se pode olvidar que o termo enunciado, usado por PAULO DE BARROS CARVALHO, é o “produto da atividade psicofísica de enunciação”.⁸³ O sentido dos enunciados é construído, produzido, elaborado pelo intérprete, a partir do texto posto ao seu conhecimento.

Daí se pode afirmar que a interpretação faz nascer o sentido, a partir de fórmulas literais do Direito textualmente apresentado, com a profundidade do contexto, uma vez que, como dito, não há texto sem contexto. “Produto cultural, o direito é, sempre, fruto de uma determinada cultura. Por isso não pode ser concebido como um fenômeno universal e atemporal”.⁸⁴ Nesse plano da significação dos enunciados, as sentenças prescritivas implícitas, compostas por derivação lógica a partir de fórmulas expressas, desempenham papel relevante. É por meio do processo interpretativo que vários princípios podem ser extraídos, como o da justiça, da segurança jurídica, da certeza do direito.

A norma jurídica surge como cruzamento, o encontro, a convergência de um sistema em que o plano dos significantes se integra ao plano de conteúdo, resultando numa

⁷⁹ CARVALHO, P. de B. *Direito Tributário...*, p. 62.

⁸⁰ *Ibid.*, p. 80.

⁸¹ CANOTILHO, J. J. G., *op. cit.*, p. 1.204.

⁸² CARVALHO, P. de B. *Direito Tributário...*, p. 63-64.

⁸³ *Ibid.*, p. 68

⁸⁴ GRAU, E. R., *op. cit.*, p. 20.

síntese que dá a profundidade ao texto examinado. A norma jurídica terá, a partir daí, a totalidade sistêmica, com domínio próprio, com proporções semânticas e pragmáticas.⁸⁵

Na síntese de CANOTILHO, “*o texto da norma aponta para um referente, o que quer dizer constituir o texto um sinal lingüístico cujo significado aponta para um universo de realidade exterior ao texto*”.⁸⁶

A norma possui, então, uma feição dual: com proposições implicante e implicada que são unidas por um ato de vontade da autoridade que legisla. Toda a norma jurídico-positiva terá, portanto, a estrutura do “*se antecedente, então o dever-ser conseqüente*”. Essa estrutura é a mesma, como se verá adiante, tanto na norma primária como na secundária.⁸⁷

O conectivo condicional tem o papel de atrelar o antecedente ao conseqüente, é o dever-ser da Teoria Pura do Direito. No mundo do dever-ser as proposições implicante e implicada decorrem de um ato de autoridade; daí falar em operador deôntico “*interproposicional*”. Trata-se de um operador que decorre do ato de vontade do *legislador*, isto é, o dever-ser que vincula os elementos da estrutura interna da norma (hipótese e conseqüente) é um dever ser “interproposicional” neutro e atribui o dever-ser, nunca se modalizando.⁸⁸

Na estrutura lógica do sistema normativo pode-se localizar outro “dever-ser” inserido no conseqüente da norma, aproximando, ligando os sujeitos também com caráter intraproporcional. Esse “dever-ser” é dividido nos modais: proibido, permitido e obrigatório. Logo, difere do outro visto acima, que nunca se modaliza. No mundo jurídico, o “dever-ser” tem significado relacional, isto é, por si só ele não tem propriamente um significado, tal como ensina LOURIVAL VILLANOVA.⁸⁹

A norma jurídica, tanto a primária como a secundária, é estruturalmente formada por um antecedente ou hipótese (proposição-hipótese) e um conseqüente ou mandamento (proposição-tese).

A proposição-hipótese (ou proposição antecedente) descreve um evento possível de ocorrer no mundo concreto, no contexto social, “*a hipótese delineia um possível estado de coisas*”⁹⁰; trata-se, enfim, “*de proposição tipificadora de um conjunto de*

⁸⁵ Ibid., p. 20-22.

⁸⁶ CANOTILHO, J. J. G., op. cit., p. 1205.

⁸⁷ CARVALHO, P. de B. *Direito Tributário...*, p. 31-32.

⁸⁸ Ibid., p. 339.

⁸⁹ VILLANOVA, L., op. cit., p. 34.

⁹⁰ Ibid., p. 43.

eventos”⁹¹. Tais eventos têm, porém, de pertencer ao plano do possível, caso contrário, será ineficaz, inoperante para a regulação das condutas intersubjetivas. Não obstante a isso, a despeito da proposição dever apresentar-se como possível antes mesmo de que os fatos ocorram, paralelamente, em vista de ser um enunciado teórico, deverá ser feito o teste prático, empírico, de onde poderá ser expedido o juízo de valor lógico. “*A hipótese guarda com a realidade uma relação semântica de cunho descritivo, mas não cognoscente, e esta é sua dimensão denotativa ou referencial*”.⁹²

Por sua vez, a proposição-tese prescreve condutas intersubjetivas, “*a tese, normativamente vinculada à hipótese, tem estrutura interna de proposição prescritiva*”.⁹³ É no prescritor da norma, assim, que estará prevista a relação jurídica.

PAULO DE BARROS CARVALHO enfatiza, ainda, no seu exame da estrutura da norma jurídica, a sua feição dúplice ou complexa, sendo constituída pela **norma primária** (ou *endonorma*, no termo adotado por CARLOS CÓSSIO), aquela que prescreve um dever, se e quando acontecer o fato previsto no suposto; e pela **norma secundária** (*perinorma*), a que prescreve uma providência sancionatória, em caso de descumprimento da conduta prescrita na norma primária.⁹⁴

As normas primárias e as secundárias, como já apontado, têm a mesma estrutura lógica, sendo constituídas por hipótese e consequência. A norma primária ou endonorma poderia ser, então, assim configurada: “*Dado o fato A, deve ser a conduta B*”⁹⁵. Por sua vez, a norma secundária ou perinorma teria a seguinte configuração: “*Dado o descumprimento de B, deve ser a sanção C*”.⁹⁶

Como ensina PEREZ DE AYALA, essa estrutura lógica da norma jurídica permite nela distinguir duas partes perfeitamente distintas (sem se perder, porém, sua unidade): (i) a sua hipótese ou suposto do fato e (ii) uma regra de conduta, um mandamento, um preceito.⁹⁷

Entre a norma primária e a secundária “*o que existe é uma relação-de-ordem não simétrica*”.⁹⁸ Norma primária e secundária formam a norma completa e ambas são válidas no sistema, mesmo que somente a norma primária venha a ser aplicada no caso

⁹¹ CARVALHO, P. de B. *Direito Tributário*..., p. 24.

⁹² *Ibid.*, p. 25.

⁹³ VILANOVA, L., op. cit., p. 54.

⁹⁴ CARVALHO, P. de B. *Direito Tributário*..., p. 25-30.

⁹⁵ VIEIRA, J. R. *IPi – a regra-matriz*..., p. 58.

⁹⁶ “En efecto, y como se há dicho certeramente, la estructura lófica de la proposición normativa es la de um juicio dysuntivo: dado um hecho, debe ser una determinada prestación. Dada la no prestación, debe ser la consecuencia jurídica (sanción)”. (PEREZ DE AYALA, Jose Luis. *Derecho Tributário*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1968. v. 1. p. 62-63.)

⁹⁷ *Ibid.*, p. 63.

⁹⁸ CARVALHO, P. de B. *Direito Tributário*..., p. 32.

concreto, isto é, quando o sujeito obedece ao prescritor contido na norma primária para não sofrer a sanção prevista na norma secundária. Em resumo, tal consideração leva à conclusão de que não existe regra jurídica sem sanções correspondentes. *“A norma é jurídica porque sujeita-se [sic] à sanção. Para Kelsen, norma jurídica é a que prescreve uma sanção, i.é, que tem como conteúdo um ato coercitivo, qualificado como devido, sem o qual se torna mero preceito moral”*.⁹⁹

Para ALBERTO XAVIER¹⁰⁰, se reportando às lições de CASTANHEIRA NEVES, a distinção entre norma primária e secundária tem apenas uma função formal de sua análise, na medida em que a norma não deixa de ser unitária, assim como o ato que traduz sua aplicação. Essa conceituação terá repercussões no próprio exame da natureza jurídico do lançamento, como se verá na seqüência. A decomposição de uma norma em primária e secundária decorre, portanto, de um corte que visa a reduzir a complexidade do dado normativo e a facilitar o conhecimento pela ciência jurídica.¹⁰¹

2.3 NORMAS DE CONDUTA E NORMAS DE ESTRUTURA

O ordenamento jurídico, como (sub)sistema social que pretende diminuir ou controlar as complexidades sociais, tem como característica especial reunir normas de naturezas diversas, abrangendo as denominadas normas de conduta e normas de estrutura.

As normas de conduta têm por finalidade, precisamente, definir ou interferir nos comportamentos humanos, intersubjetivos, modalizando-os deonticamente como obrigatórios, proibidos ou permitidos. O principal e imediato objetivo dessas normas é a ordenação final da conduta. As normas de conduta, então, orientam as condutas intersubjetivas. No Direito brasileiro pode-se citar, no campo do Direito Tributário, como normas de conduta as regras-matrizes de incidência dos tributos e as que prescrevem deveres instrumentais ou formais.¹⁰²

As normas de estrutura, por sua vez, instituem condições, determinam limites ou estabelecem outras condutas que servirão de meio para a construção das normas de

⁹⁹ SANTI, E. M. D. de, op. cit., p. 41.

¹⁰⁰ XAVIER, Alberto. *Do lançamento no direito...*, p. 42-44.

¹⁰¹ SANTI, E. M. D. de, op. cit., p. 43.

¹⁰² CARVALHO, P. de B. *Direito Tributário...*, p. 37.

condutas. As normas de estrutura regulam, enfim, a produção de outras normas jurídicas. São elas as normas que outorgam competências, concedem isenções, regem os procedimentos administrativos e judiciais.

O que diferencia normas de conduta e normas de estrutura é o pressuposto de servir ou não à produção de outras normas.

2.4 NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA

As normas jurídicas tributárias têm a mesma estrutura das demais regras de direito positivo; é a tese da homogeneidade sintática das regras. É em termos semânticos que as diferenças aparecerão, sendo, assim, possível se referir à norma jurídica tributária.

Pode-se, pois, falar em norma jurídica tributária em função de sua materialidade, isto é, a partir de um isolamento *ratione materiae*, de modo que tais normas irão reger acontecimentos econômicos, condutas obrigacionais por parte dos administrados, consistente no pagamento de prestações pecuniárias, regendo ainda deveres instrumentais ligados a tais condutas.¹⁰³

Recorde-se aqui, como pontuado no início deste trabalho, que o cumprimento de deveres acessórios se tornou cada vez mais comum nos dias atuais, em que a atividade de fiscalização depende, em muito, das informações fornecidas pelos próprios cidadãos-contribuintes.¹⁰⁴ A norma jurídica tributária, em um sentido amplo, é aquela que irá reger, ainda, a conduta da própria Administração fazendária no que concerne à atividade de fiscalização e arrecadação.

A “*norma tributária em sentido estrito*”¹⁰⁵ prescreve a incidência tributária. Sua construção, vale lembrar, é obra do intérprete. Sua hipótese ou suposto descreve um fato com conteúdo econômico, e o conseqüente prescreve o vínculo obrigacional entre os sujeitos ativo e o passivo, de modo que nasce ao primeiro o direito subjetivo de exigir do segundo o pagamento de dada quantia.¹⁰⁶

¹⁰³ Ibid., p. 77.

¹⁰⁴ Sobre o tema: CAVALCANTE, Denise Lucena. *Crédito tributário: a função do cidadão-contribuinte na relação tributária*. São Paulo: Malheiros, 2004.

¹⁰⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 16. ed., São Paulo: Saraiva, 2004. p. 238.

¹⁰⁶ Como observa Perez de Ayala, o “fato” ou “evento” descrito na hipótese da norma jurídica tributária deve ter como elemento extra-tributário conteúdo econômico, na medida em que somente esses fatos podem ser considerados sintomáticos da capacidade de contribuir. (PEREZ DE AYALA, J. L., op. cit., p. 69.)

A hipótese alude, pois, a um fato, e a consequência prescreve os efeitos jurídicos que irão se propagar com o acontecimento, no mundo fenomênico, desse fato; “razão pela qual se fala em **descriptor** e **prescriptor**, o primeiro para designar o antecedente normativo e o segundo para indicar o conseqüente”.¹⁰⁷

A regra-matriz de incidência, como será objeto de exame a seguir, é a norma geral e abstrata, havendo nela condicionalidade. Ela é, ainda, regra de conduta ao definir a situação de fato e qualificar os comportamentos intersubjetivos por ela alcançados.

2.5 NORMAS GERAIS E ABSTRATAS E NORMAS INDIVIDUAIS E CONCRETAS

A norma jurídica é o sentido de um ato de vontade dirigido à conduta humana; é um objeto que está no âmbito do intelecto, é resultado de um processo interpretativo, mas que, frise-se, para se difundir intersubjetivamente recorre à linguagem.

Tem-se estudado a estrutura da “norma jurídica” sem se fazer, ainda, a distinção entre a norma jurídica geral e abstrata e a norma individual e concreta. É sobre tal diferenciação que cuida este tópico.

Deve-se à Teoria Pura do Direito e à Kelsen¹⁰⁸ essa distinção na sua melhor forma científica, vendo nas normas individuais e concretas verdadeiras fontes do Direito, na lição de PEREZ DE AYALA.¹⁰⁹

Seguindo o mesmo passo, CANOTILHO enfatiza que “*uma norma jurídica adquire verdadeira normatividade quando com a ‘medida de ordenação’ nela contida se decide um caso jurídico (...)*”. Logo, a norma geral e abstrata, que representa o resultado intermediário do processo de concretização, não tem normatividade imediata, pedindo para passar à “normatividade concreta” que a norma jurídica seja revestida em “norma de decisão”, na sua expressão, que regula concreta e vinculativamente o caso específico.¹¹⁰

¹⁰⁷ CARVALHO, P. de B. *Curso de direito...*, p. 238.

¹⁰⁸ Kelsen, H., op. cit., p. 81, 112, 113, 258-263.

¹⁰⁹ Perez de Ayala ensina que essa distinção é também realizada por Carnelucci, para quem: “son normas abstractas las que se dictan para regular situaciones y hechos hipotéticos, y para el supuesto de que tales hipótesis se realicen. Normas concretas, las dictadas para regular hechos específicos, ya producidos”. (PEREZ DE AYALA, J. L., op. cit., p. 62.)

¹¹⁰ CANOTILHO, J. J. G., op. cit., p. 1207.

Da mesma forma, a necessidade de expedição de norma individuais e concretas para tornar, precisamente, possível a aplicação das normas gerais e abstratas também é pontuada por NORBERTO BOBBIO:

Que um ordenamento todo composto por um conjunto de normas gerais e abstratas seja um ideal que parece que possa ser confirmado pelo fato de que um tal ordenamento dificilmente poderia subsistir. Se nós admitirmos, como fizemos até aqui, que estabelecido um sistema de normas, deva-se prever sua violação, deveremos também admitir, ao lado das normas gerais e abstratas, normas individuais e concretas, não fosse exatamente para tornar possível a aplicação, em determinadas circunstâncias, das normas gerais e abstratas.¹¹¹

Pois bem. As normas gerais e abstratas são abstratas e genéricas, como o próprio nome indica, e, em função disso, não têm condições efetivas de atuar em caso materialmente definido; decorrem da interpretação de proposições ou enunciados jurídicos no âmbito geral e abstrato. A norma geral e abstrata, portanto, indica um rol de eventos, dirige-se a uma classe de pessoas, define conseqüências gerais, traz, enfim, as linhas gerais de um evento a ser juridicizado. Tudo em um plano teórico, geral e abstrato. Na síntese de SOUTO MAIOR BORGES:

A norma tributária geral, que não se confunde com a norma geral de Direito Tributário (CF, art. 146, I-III), liga a um fato nela abstratamente descrito uma conseqüência também abstratamente estatuída. A aplicação da norma geral consiste na sua individualização e concretização.¹¹²

No âmbito do Direito Tributário, o exemplo maior de norma geral e abstrata é a regra-matriz de incidência tributária.

No descritor da norma (hipótese, suposto, antecedente) teremos diretrizes para identificação de eventos portadores de expressão econômica. Haverá um critério material (comportamento de alguma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na conseqüência (prescritor), toparemos com um critério pessoal (sujeito ativo e passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). A conjunção desses dados indicativos nos oferece a possibilidade de exibir, na plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma-padrão, preenchido com os requisitos significativos necessários e suficientes para o impacto jurídico da exação.¹¹³

¹¹¹ BOBBIO, Norberto. *Teoria da norma jurídica*. Tradução de: Fernando Pavan Batista e Ariani Bueno Sudatti. 2. ed. Bauru: Edipro, 2003. p. 183.

¹¹² BORGES, J. S. M. *Lançamento tributário*, p. 82.

¹¹³ CARVALHO, P. de B. *Direito tributário...*, p. 80-81.

Na hipótese da norma geral e abstrata, tal como ocorre na hipótese de incidência tributária, não há a descrição de um fato específico, mas de uma classe de eventos, onde se encaixam diversos acontecimentos concretos. Não há, do mesmo modo, no prescritor da norma geral e abstrata, a indicação objetiva dos sujeitos da relação jurídica a nascer, e tampouco a própria relação já definida, mas a indicação dos possíveis sujeitos e, do mesmo modo, de uma base de cálculo abstrata.

É precisamente diante dessa premissa que PAULO DE BARROS CARVALHO, ao estudar a norma geral e abstrata tributária, rechaça a utilização da expressão “*elementos*”, optando por usar “*critérios*”. Isso porque, na norma geral e abstrata, de fato, são oferecidos “*critérios*” para a identificação dos acontecimentos do mundo fenomênico que irão se subsumir a ela.¹¹⁴

A norma individual e concreta é, pois, aquela que individualiza a norma geral e abstrata em determinada situação real e concreta. Ela é expedida pelo órgão ou pela pessoa competente, diante da subsunção de um evento numa classe. “‘*Geral*’, é, portanto, qualificativo que se contrapõe a ‘individual’”. E, “‘*abstrato*’ é qualificativo que se contrapõe a ‘concreto’”.¹¹⁵

As normas gerais e abstratas vão desencadear, quando se projetam sobre relações sociais, em outras regras que evoluem para atingir o caso específico: as normas individuais e concretas. Esse processo de projeção, até chegar ao plano das condutas efetivas, é chamado de “*processo de positivação do direito*”. Em outros termos, “*processo de positivação*” é o procedimento em que o Direito parte de noções abrangentes (de normas gerais e abstratas) para chegar a condutas individualizadas e intersubjetivas (normas individuais e concretas). Trata-se de um processo que deve ser, necessariamente, percorrido, possibilitando a regulação das condutas intersubjetivas pelo Direito, uma vez que a norma geral e abstrata, para alcançar o pleno teor de juridicidade, *pede* pela edição da norma individual e concreta, que irá atingir e produzir efeitos no plano da realidade social.¹¹⁶

“*A norma jurídica só adquire verdadeira normatividade quando se transforma em norma de decisão aplicável a casos concretos*”.¹¹⁷ Logo, a previsão existente em termos gerais e abstratos, na norma geral e abstrata, não é suficiente para disciplinar a conduta intersubjetiva da prestação tributária, sendo necessária a edição da norma individual e

¹¹⁴ Ibid., p. 78-81.

¹¹⁵ BORGES, José Souto Maior. *Obrigação tributária: uma introdução metodológica*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 194.

¹¹⁶ CARVALHO, P. de B. *Direito tributário...*, p. 34.

¹¹⁷ CANOTILHO, J. J. G., op. cit., p. 1207.

concreta, “constituindo em linguagem o evento contemplado na regra-matriz, e instituindo também em linguagem relacional, que deixa atrelados os sujeitos da relação (...)”.¹¹⁸ Na síntese do próprio Kelsen: “A aplicação do Direito é, por conseguinte, criação de uma norma inferior com base numa norma superior ou execução de um ato coercivo estatuído por uma norma”¹¹⁹.

Assim, a presença do homem, do ser humano, é fundamental na criação do Direito, precisamente ao produzir a norma individual e concreta.

Vale repetir que é o homem que movimenta as estruturas do direito, sacando de normas gerais e abstratas outras gerais e abstratas, gerais e concretas, individuais e abstratas e concretas, para disciplinar juridicamente os comportamentos intersubjetivos.¹²⁰

Na conclusão de CANOTILHO, de fato:

se a norma jurídica só adquire verdadeira normatividade quando se transforma em norma de decisão aplicável a casos concretos, conclui-se que cabe ao agente ou agentes do processo de concretização um papel fundamental, porque são eles que, no fim do processo, colocam a norma em contacto com a realidade.¹²¹

Nessa mesma linha, JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, ao examinar a natureza jurídica do lançamento tributário, matéria que será objeto de exame a seguir, critica a doutrina tradicional que pondera que somente a norma jurídica geral e abstrata pode ser considerada genuinamente uma norma jurídica, criadora do Direito. Para citado autor, a produção da norma individual e concreta é também fonte criadora do Direito, como denunciou a Teoria Pura do Direito. Na verdade, “*todo ato normativo importa, ao mesmo tempo, criação e aplicação do Direito*”, de modo que o ato jurídico de produção da norma individual e concreta (e de criação do Direito), é também um ato de aplicação da norma geral e abstrata.¹²²

Cumprido, contudo, comentar que, para PAULO DE BARROS CARVALHO¹²³, não existe nenhuma diferença, como “atividade”, entre o ato praticado pelo agente administrativo

¹¹⁸ CARVALHO, P. de B. *Direito tributário*..., p. 220.

¹¹⁹ Kelsen, H., op. cit., p. 261.

¹²⁰ CARVALHO, P. de B. *Direito tributário*..., p. 34.

¹²¹ CANOTILHO, J. J. G., op. cit., p. 1207-1208.

¹²² BORGES, J. S. M. *Obrigação tributária*..., p. 115.

¹²³ CARVALHO, P. de B. *Direito tributário*..., p. 248.

e o ato do particular ao identificar os eventos ocorridos no mundo real, que guarda relação com os critérios estabelecidos na norma geral e abstrata (regra matriz de incidência), e descrevê-los em linguagem própria. Em função disso, considera que também o particular produz a norma individual e concreta.¹²⁴

¹²⁴ No mesmo sentido: CAVALCANTE, D. L., op. cit., p. 104.

3. FENÔMENO DA INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

3.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

O Capítulo 2 do presente trabalho foi dedicado ao estudo da norma jurídica e da norma jurídica tributária, o que Kelsen¹²⁵ denominava de plano estático da norma. Este capítulo é dedicado ao estudo dinâmico da norma jurídica, isto é, de sua incidência jurídica ao se projetar sobre o plano material das condutas intersubjetivas.

Não há diferença entre a incidência de uma regra jurídica qualquer e a norma tributária, já que ambas pressupõem, dentro do sistema, que ocorrendo o evento descrito na norma e havendo sua expressão em linguagem própria, nascerá uma relação jurídica entre dois sujeitos de direito, modalizada por um dos operadores deônticos: obrigatório, proibido ou permitido.

No plano normativo, levando-se em conta que se trata de normas gerais e abstratas, tem-se a descrição de uma previsão hipotética ligada ao surgimento de um vínculo jurídico. No plano da realidade, quando o evento se subsume ao enunciado fático descrito na hipótese daquela norma, surge um vínculo com as especificações das pessoas, da conduta regulada e do objeto dessa conduta.

Como se tem enfatizado, um dos pressupostos teóricos deste trabalho é ver o Direito como comunicação, isto é, somente integram o sistema jurídico comunicações sobre o sistema que, nos moldes estabelecidos pelo próprio sistema, pressupõem uma linguagem de direito positivo própria.

Logo, a visão tradicional da incidência automática e infalível do fato à norma, implicando, desde logo, o nascimento da relação jurídica¹²⁶, é rechaçada, na medida em que, enquanto esse evento não sair do plano abstrato e for revestido da linguagem própria, não adentra no plano jurídico.

¹²⁵ Kelsen, H., op. cit., p. 121.

¹²⁶ No âmbito do Direito Tributário, destacam-se os principais nomes da doutrina nacional: BECKER, Alfredo Augusto. *Teria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 267-271; ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*, 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 62-63. Na Espanha: PEREZ DE AYALA, J. L., op. cit., p. 71.

Como ensina PAULO DE BARROS CARVALHO¹²⁷, “a normas não tem incidência por força própria”.¹²⁸ Ou seja, o elemento humano é essencial na realização do direito, enquanto impulsionador do comportamento intersubjetivo e, também, como participante do “processo de normatização”, que se dá com a linguagem.

Com o mero evento, sem que adquira expressão em linguagem competente, transformando-se em fato, não há que se falar em fenômeno da incidência jurídica. A percussão da norma pressupõe o relato em linguagem própria: é a linguagem do direito constituindo realidade jurídica”.¹²⁹

A linguagem é essencial ao fato jurídico e à própria relação jurídica entre sujeitos. É necessária uma linguagem que relate o evento ocorrido no plano concreto e é, igualmente, necessária a linguagem que descreva o vínculo jurídico que nasce entre os sujeitos de direito.

PAULO DE BARROS CARVALHO, ainda tratando da linguagem, sintetiza:

Percebe-se que a chamada “incidência jurídica” se reduz pelo prisma lógico, a duas operações formais: a primeira, de subsunção ou de inclusão de classes, em que se reconhece que uma ocorrência concreta, localizada num determinado ponto do espaço social e numa específica unidade de tempo, inclui-se na classe dos fatos previstos no suposto da norma geral e abstrata; outra, a segunda, de implicação, porquanto a fórmula normativa prescreve que o antecedente implica a tese, vale dizer, o fato concreto, ocorrido *hic et nunc*, faz surgir uma relação jurídica também determinada, entre dois ou mais sujeitos do direito.

(...)

Assim como um evento qualquer, para tornar-se fato, exige relato em linguagem competente, qualquer acontecimento ou mesmo qualquer fato social que pretenda ingressar no reino da facticidade jurídica precisa revestir-se da linguagem própria que o direito impõe.¹³⁰

¹²⁷ Essa conclusão de Paulo de Barros Carvalho foi veiculada com a edição de sua obra “Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência”, à qual se tem reportado no presente trabalho, e com a 15ª edição do “Curso de direito tributário”. Até então, o autor considerava que havia a subsunção do conceito do fato ao conceito da norma, pois se tratava de uma operação lógica que só se realizava entre iguais. Com a mudança de seu posicionamento passou a reconhecer que a subsunção não ocorre só entre iguais, mas também entre linguagens de níveis diferentes. Como fato e norma configuram linguagens, é correta a assertiva de que o fato se subsume à norma. Desse modo, somente quando o evento for descrito na linguagem competente, pelos meios de prova em direito admitidas, é que se tornar um fato. (CARVALHO, P. de B. *Curso de direito...*, p. 242-248.)

¹²⁸ Id., *Direito tributário...*, p. 9.

¹²⁹ Ibid., p. 10.

¹³⁰ Ibid., p. 9-11.

O Direito, assim, pode ser visto como “sobre linguagem” ou “linguagem de sobrenível”, que corta, destaca na realidade o setor juridicizado e não juridicizado. É o Direito visto como comunicação.¹³¹

3.2 REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA – NORMA GERAL E ABSTRATA

Não obstante possa parecer à primeira vista que o estudo da regra matriz de incidência tributária, mais precisamente do fenômeno de sua incidência, fosse matéria a ser inserida no Capítulo 2 (Norma Jurídica Tributária), sua análise é desenvolvida neste Capítulo, que cuida da incidência tributária, a fim de que se compreenda – e fique mais bem tratada cientificamente – a afirmativa de que incidência tributária não ocorre automática e infalivelmente como entende boa parte da doutrina.¹³²

Passa-se, assim, ao exame da norma tributária geral e abstrata, fazendo-se, na seqüência, o estudo da norma tributária individual e concreta, de modo a possibilitar a análise de ambas por cotejamento.

Já foi consignado que a regra matriz de incidência tributária se caracteriza como uma norma geral e abstrata, pois descreve, no plano geral e abstrato, classes de eventos que podem implicar o surgimento de uma obrigação tributária de cunho patrimonial (obrigação de dar).

Ao examinar a diferenciação entre norma geral e abstrata e norma individual e concreta, foi consignado que no antecedente ou na hipótese da norma geral e abstrata, tem-se a descrição de um rol, uma classe de eventos, isto é, de “critérios” que tem por finalidade permitir o reconhecimento da ocorrência de um evento¹³³ e de sua eventual subsunção à norma.¹³⁴

GERALDO ATALIBA, ao examinar a hipótese de incidência tributária¹³⁵, isto é, ao estudar a norma geral e abstrata, esclarece que se trata de um mero conceito, necessariamente abstrato. É uma “*previsão legal*” e, com isto, se entende uma definição, geral, abstrata,

¹³¹ Ibid., p 11.

¹³² Já citados, no âmbito do Direito Tributário, destacam-se os principais nomes da doutrina nacional: BECKER, A. A., op. cit., p. 267-271; ATALIBA, G. *Hipótese de incidência...*, p. 62-63. Na Espanha: PEREZ DE AYALA, J. L., op. cit., p. 71.

¹³³ Empregou-se a expressão “evento” para preservar a diferenciação que será feita a seguir entre fato e evento.

¹³⁴ Capítulo 2; 2.2 “Estrutura da Norma Jurídica”.

¹³⁵ Corresponde, na expressão de Paulo de Barros Carvalho, à regra matriz de incidência.

impessoal. Mas se cuida, antes de tudo, de uma definição, de um arquétipo, de um protótipo legal, formulado pelo legislador. O legislador escolhe ou recolhe os dados da realidade que deseja disciplinar e o descreve em linguagem descritiva do Direito positivo (descriptor), atrelando ao seu acontecimento uma consequência.¹³⁶

O legislador elege os eventos que o interessam, descrevendo, na hipótese ou antecedente da norma, as propriedades que esse evento deve ter para sofrer as consequências previstas no seu consequente ou suposto.

É nessa medida que PAULO DE BARROS CARVALHO, na linha de GERALDO ATALIBA e do já citado ALBERTO XAVIER, insiste na indivisibilidade da norma jurídica, admitindo apenas um seccionando provisório para fins de seu estudo. É, pois, a partir da impossibilidade de divisão da norma, que PAULO DE BARROS CARVALHO, seguido por JOSÉ ROBERTO VIEIRA¹³⁷ E EURICO DINIZ SANTI¹³⁸, emprega a expressão “critérios” da norma jurídica tributária, “*no sentido de coordenadas da norma que permitem reconhecer o fato descrito e a relação instaurada*”.¹³⁹

PAULO DE BARROS CARVALHO identifica três critérios existentes no antecedente ou na hipótese da regra-matriz tributária: o critério material, espacial e temporal. Por sua vez, no consequente da norma podem ser identificados os critérios pessoal e quantitativo. Pondere-se, nesse sentido, que autores como SACHA CALMON NAVARRO COELHO¹⁴⁰ e MARÇAL JUSTEN FILHO¹⁴¹, visualizam também no antecedente ou na hipótese da norma tributária sinais do critério pessoal.¹⁴²

Não é escopo final deste trabalho um exame exaustivo da regra matriz de incidência tributária.¹⁴³ Todas as considerações feitas, até o momento, têm por finalidade dar sustentação teórica ao estudo do lançamento tributário, notadamente de sua natureza jurídica e efeitos. Desse modo, passa-se à apreciação, de forma sintética, dos critérios da regra matriz, visando a um exame coerente da matéria.

¹³⁶ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência...*, p. 53.

¹³⁷ VIEIRA, J. R. *IPI – a regra-matriz...*, p. 60.

¹³⁸ SANTI, E. M. D. de, op. cit., p. 127-130.

¹³⁹ VIEIRA, J. R. *IPI – a regra-matriz...*, p. 60.

¹⁴⁰ COELHO, Navarro Sacha Calmon. *Curso de direito tributário brasileiro*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000. p. 383-385.

¹⁴¹ JUSTEN FILHO, Marçal. *O imposto sobre serviços na constituição*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985. p.78-175.

¹⁴² Para tais autores, a conduta descrita no critério ou aspecto, na expressão adotada por Sacha Calmon, indica uma ligação a pessoas e até a descrição dos atributos dessas pessoas, que permitem a limitação da hipótese de incidência.

¹⁴³ Para um exame pormenorizado da regra matriz de incidência tributária: JARACH, Dino. *O fato impositivo: teoria geral do direito tributário substantivo*. Tradução de: Dejalma de Campos. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989; ATALIBA, G. *Hipótese de incidência...*; CARVALHO, P. de B. *Curso de direito...*

Pois bem. No *critério material* da hipótese há referência a comportamentos de pessoas, físicas ou jurídicas, condicionado por circunstâncias de espaço e tempo.¹⁴⁴ Trata-se de comportamentos de pessoas – os quais não poder ser dissociados da ação humana – representados lingüisticamente por um verbo e seu complemento e que estão limitados por noções de tempo (*critério temporal*) e de espaço (*critério espacial*). É em função disso que JOSÉ ROBERTO VIEIRA considera o “primeiro” dos critérios da hipótese de incidência tributária o critério material, já que os critérios de tempo e espaço têm apenas o condão de condicioná-lo a determinadas circunstâncias.¹⁴⁵

O *critério espacial* possibilita reconhecer a condição, no espaço, do acontecimento de um evento, restringido-o a um determinado território. O *critério temporal* identifica a coordenada, no tempo, do evento. É pelo critério temporal que poderá reconhecer-se o exato momento da ocorrência daquele evento no mundo fenomênico. Como será examinado, para aqueles que vêem a incidência tributária como fenômeno infalível, a qual surge com o acontecimento do evento e sua subsunção à regra matriz de incidência tributária, é pelo critério temporal que poderá ser reconhecido o exato momento do surgimento ou do nascimento do vínculo jurídico, do laço obrigacional. Mas, mesmo para os que consideram necessária a expedição da norma individual e concreta e seu revestimento em linguagem própria, o critério temporal – que irá corresponder ao elemento temporal da norma individual e concreta – tem relevância ao informar o regime jurídico que rege tal fato jurídico tributário (*ex vi* do artigo 144 do Código Tributário Nacional).¹⁴⁶

Feita a análise, ainda que breve, dos critérios da hipótese da norma jurídica tributária ou da regra matriz de incidência, passa-se ao seu conseqüente.

No conseqüente da norma jurídica geral e abstrata, que estipula direitos e obrigações para as pessoas envolvidas, regulando a conduta diante do acontecimento de um evento, tal como na hipótese, há também critérios para a identificação do vínculo jurídico que nasce.¹⁴⁷ Pondere-se, aqui, que a conseqüência da norma geral e abstrata, da regra matriz de incidência tributária, não se confunde com a relação jurídica tributária específica, na primeira há uma prescrição normativa genérica do vínculo que irá nascer. “*Hipótese e conseqüência estão na plataforma da virtualidade, fato e relação na da atualidade*”.¹⁴⁸

¹⁴⁴ CARVALHO, P. de B. *Curso de direito...*, p. 253.

¹⁴⁵ VIEIRA, J. R. *IPI – a regra-matriz...*, p. 63.

¹⁴⁶ CARVALHO, P. de B. *Curso de direito...*, p. 256-259.

¹⁴⁷ *Ibid.*, p. 281.

¹⁴⁸ VIEIRA, J. R. *IPI – a regra-matriz...*, p. 65.

Desse modo, na consequência da regra matriz de incidência tributária estão os “critérios” que possibilitam identificar a relação jurídica latente. Trata-se de uma relação jurídica que sempre será intersubjetiva, ou seja, sempre o vínculo será entre pessoas, nunca entre pessoas e coisas, daí a presença do critério pessoal no consequente da norma, para PAULO DE BARROS CARVALHO.¹⁴⁹

Da mesma forma, as relações jurídicas tributárias, pertinentes à incidência tributária, constituem-se como obrigações patrimoniais, caracterizadas pela obrigação de recolher, pagar determinado tributo ou valor pecuniário. Daí a presença do critério quantitativo no consequente da regra matriz tributária, o que é admitido inclusive pelos autores da chamada “Escola de Glorificação do Fato Imponível”, como GERALDO ATALIBA.¹⁵⁰

Já se comentou que, para PAULO DE BARROS CARVALHO, seguido por JOSÉ ROBERTO VIEIRA¹⁵¹, há dois critérios no consequente da regra matriz de incidência tributária: o *critério pessoal* e o *critério quantitativo*.

O *critério pessoal* é o conjunto de informações que aponta quem são – em termos gerais e abstratos – os sujeitos da relação jurídica que se instala: sujeito ativo, passivo ou responsável tributário.

No *critério quantitativo* têm-se “referências às grandezas mediante as quais o legislador pretendeu dimensionar o fato jurídico tributário, para efeito de definir a quantia a ser paga pelo sujeito passivo, a título de tributo”.¹⁵² Tem-se, pois, alíquota e base de cálculo.¹⁵³ É com o concurso desses dois dados, isto é, da alíquota aplicada sobre a base de cálculo, que o montante devido, objeto da obrigação tributária patrimonial, será apurado objetivamente.

A norma tributária geral e abstrata, chamada no âmbito do Direito Tributário de regra matriz de incidência tributária, traz, portanto, a descrição abstrata de uma classe de eventos do mundo fenomênico, os quais podem sofrer as consequências nela previstas. Tais descrições (ou critérios) e consequências são as definidas em lei. Coerente, portanto, a opção terminológica de PAULO DE BARROS CARVALHO ao adotar a expressão “critérios” para decompor, para fins de apreciação, a estrutura da norma. O que a norma geral e abstrata oferece são, precisamente, “critérios” ou “juízos” que possibilitam ao intérprete identificar os eventos que se subsumirão a ela e, com isto, produzir a norma individual e concreta.

¹⁴⁹ CARVALHO, P. de B. *Direito Tributário*..., p. 143.

¹⁵⁰ ATALIBA, G. *Hipótese de incidência*..., p. 70.

¹⁵¹ VIEIRA, J. R. *IPI – a regra-matriz*..., p. 65-66.

¹⁵² CARVALHO, P. de B. *Curso de direito*..., p. 281.

¹⁵³ A respeito da função da base de cálculo: *Ibid.*, p. 327.

3.3 NORMA INDIVIDUAL E CONCRETA – FATO JURÍDICO

Se a opção teórica for pela incidência infalível e automática da norma tributária com a ocorrência do “evento” descrito na hipótese da regra matriz de incidência tributária e a subsunção do fato à norma, será a partir desse fenômeno que se dará o nascimento da relação jurídica tributária. É esse o entendimento de respeitável grupo de doutrinadores que identificam a incidência tributária com a ocorrência do “evento” escrito na hipótese, dando azo a um fenômeno infalível.¹⁵⁴

Nessa linha, GERALDO ATALIBA:

Costuma-se designar por incidência o fenômeno especificamente jurídico da subsunção de um fato a uma hipótese legal, como conseqüente e automática comunicação ao fato das virtudes jurídicas previstas na norma.

(...)

A norma tributária, como qualquer outra norma jurídica, tem sua incidência condicionada ao acontecimento de um fato previsto na hipótese legal, fato este cuja verificação acarreta automaticamente a incidência do mandamento.¹⁵⁵

Todavia, no trabalho em tela, houve a preocupação de demonstrar o sistema social e o próprio sistema jurídico como um sistema de comunicações, em que uma linguagem específica constitui a realidade que nos cerca.

Logo, a partir da opção teórica adotada, na orientação de CANOTILHO¹⁵⁶, JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES¹⁵⁷ e PAULO DE BARROS CARVALHO¹⁵⁸, a existência da norma jurídica no sistema posto e o acontecimento do evento nela previsto, por si só, não bastam para implicar o nascimento do vínculo jurídico. Na síntese do professor paulista: *“Para que se dê a percussão jurídica do tributo mister se faz que essa vinculação passe a ser relatada por meio de ato de subsunção do fato à lei, que, no caso, significa a produção da norma individual e concreta (...).”*¹⁵⁹ Ou, ainda, na conclusão de SOUTO MAIOR BORGES, *“para aplicação do Direito impõe-*

¹⁵⁴ Nessa linha: BECKER, A. A., op. cit.; ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência...*; VIEIRA, J. R. *IPI – a regra-matriz...*; QUEIROZ, Mary Elbe Gomes. *Do lançamento tributário: execução e controle*. São Paulo: Dialética, 1999; PEREZ DE AYALA, J. L. op. cit.

¹⁵⁵ ATALIBA, G. *Hipótese de incidência...*, p. 42.

¹⁵⁶ CANOTILHO, J. J. G., op. cit., p. 1201-1207.

¹⁵⁷ BORGES, J. S. M. *Lançamento tributário*, p. 82.

¹⁵⁸ CARVALHO, P. de B. *Direito tributário...*, p. 108.

¹⁵⁹ *Ibid.*, loc. cit.

se estabelecer se concretamente ocorre um determinado fato – o fato jurídico tributário. Nisso consiste, em parte, a função concretizadora da norma individual (...).¹⁶⁰

Os fatos da realidade social são, desse modo, meros eventos, do ponto de vista jurídico, enquanto não se encontrarem revestidos ou constituídos em linguagem jurídica própria. Tornam-se “fatos” quando selecionados pelo jurista, como ensina CASTANHEIRA NEVES, aos quais pretende aplicar o direito revestindo-os da linguagem própria, que ele denomina de “*objectivação*”:

Quando o jurista selecciona os “factos” a que pretende aplicar o direito, não faria mais do que objetivar e determinar, naquele sentido, a realidade que importa ao jurídico, que é para este relevante; o “ponto de vista” dessa objectivação e relevância teria de ser, assim, necessariamente informada por uma perspectiva jurídica, ou por uma perspectiva definida pelas categorias do pensar jurídico ou, pelo menos, a ela redutíveis. O que se diz “facto” não seria outra coisa, tanto sem si como na sua metodológica determinação, do que um objecto, uma objectivação intencionalmente jurídica.¹⁶¹

O legislador ao elaborar os dispositivos legais vai pretender atribuir-lhes enunciados conotativos que compreendam o maior número de ocorrências possíveis. Esses enunciados servirão de modelo para a construção de enunciados protocolares – as normas individuais e concretas – que constituirão os fatos jurídicos. Isto é, “*os fatos jurídicos são constituídos por normas individuais e concretas, consoante o modelo dos enunciados conotativos das normas gerais e abstratas*”.¹⁶²

Os fatos são, portanto, entidades lingüísticas, e, os fatos jurídicos são aqueles enunciados que se revestem em uma linguagem jurídica, que, para PAULO DE BARROS CARVALHO, é traduzida numa linguagem através dos meios de provas em direito admitidas.¹⁶³ As provas, assim, significam as técnicas que o direito positivo elegeu para articular enunciados fáticos. Logo, os acontecimentos do mundo social só saem do ambiente (entorno) do sistema jurídico e ingressam no domínio do Direito se puderem ser relatados por tais ferramentas de linguagem, estabelecidas pelo próprio sistema.

O sistema do direito positivo estabelece regras estruturais para organizar como fatos as situações existenciais que julga relevantes. Cria, com isso, objectivações, mediante um sistema articulado de símbolos que vão orientar os destinatários quanto ao reconhecimento daquelas ocorrências.¹⁶⁴

¹⁶⁰ BORGES, J. S. M. *Lançamento tributário*, p. 82.

¹⁶¹ CASTANHEIRA NEVES, A. *Digesta: escritos acerca do direito, do pensamento jurídico, da sua metodologia e outros*. Coimbra: Coimbra Editora, 1995. v. 1. p. 523.

¹⁶² CARVALHO, P. de B. *Direito tributário...*, p. 93.

¹⁶³ *Ibid.*, p. 98.

¹⁶⁴ *Ibid.*, loc. cit.

Na observação de SUSY HOFMANN, em trabalho dedicado ao estudo da prova no Direito Tributário:

Os meios de demonstração da ocorrência ou não de algo se darão sempre pela linguagem. A prova, como linguagem que é, poderá apresentar-se de duas formas distintas: (a) como demonstração da existência ou inexistência de algo com o objetivo de fazer uma constatação; (b) como a demonstração de algo por meio de uma linguagem a que se confrontará outra linguagem e uma delas será a escolhida como legítima.

(...)

Os eventos que adentram pelo sistema jurídico se apresentam por meio da linguagem que os relata, linguagem essa que é redigida ou elaborada segundo as regras impostas pelo sistema jurídico.

(...)

Assim, não há como enunciar um fato, no sistema do direito, sem que tal enunciação não seja dada com base na linguagem das provas.

(...)

O que será válido para o direito será a linguagem sobre o fato, elaborada de acordo com a técnica jurídica e fundamentada em provas obtidas na forma prevista em lei. A prova é a linguagem sobre o fato jurídico.

(...)

Então, a relação da prova jurídica com o fato está que aquela é uma linguagem sobre o fato, obtida segundo as regras impostas pelo sistema.¹⁶⁵

A linguagem do Direito se constrói a partir da linguagem social, como linguagem de segundo grau, havendo entre ambas um intervalo. Cabe, assim, ao legislador fazer a escolha de quais os aspectos do suporte físico que ingressarão no mundo jurídico. E, cabe ao intérprete, na produção da norma individual e concreta, identificar, a partir dos critérios existentes na norma geral e abstrata, os eventos ocorridos no mundo fenomênico que se subsumem a eles e relatá-los em linguagem própria, inserindo-os no sistema jurídico.

Essas conclusões podem ser extraídas de diversos exemplos presentes no dia-a-dia social. O mais clássico dos exemplos citados pela doutrina: o nascimento de um ser humano; enquanto não houver o registro civil desse homem, ele permanece à margem do Direito. Isto é, somente quando o evento – nascimento de um ser humano – é relatado em linguagem própria (registro civil), passa a integrar o sistema jurídico e a ser regido pelas normas vigentes no ordenamento jurídico.¹⁶⁶

Pode-se trazer à baila outro exemplo, ligado ao âmbito do Direito Tributário: o auferimento de renda por uma pessoa jurídica. Auferir renda é “fato gerador” do imposto sobre a renda, ou melhor, refere-se ao critério material da regra matriz de incidência do

¹⁶⁵ HOFFMANN, Susy Gomes. *Teoria da prova no direito tributário*. Campinas: Copola Livros, 1999. p. 70-76.

¹⁶⁶ CARVALHO, P. de B. *Direito tributário...*, p. 89-90.

imposto sobre a renda. Contudo, enquanto esse evento esteja ocultado à tributação, ocultado ao Fisco, permanece à margem do sistema jurídico; somente com a entrega da Declaração de Rendimentos de um determinado exercício fiscal – o que constitui a linguagem jurídica própria por meio da qual a norma individual e concreta desse tributo é revestida – que dito evento (auferimento de renda) passa a ser um fato jurídico, no sentido acima examinado, estando inserido no campo do Direito. Ou, ainda, ingressa no sistema jurídico quando a Administração Tributária, em sua atividade investigatória e fiscalizatória, apura por meio dos elementos de prova em Direito admitidas, que houve o auferimento de renda pelo cidadão-administrado, ocultado a ela, e procede ao lançamento oficioso.

Nesse ponto, o ordenamento jurídico, além de disciplinar as situações pertinentes aos valores com que se preocupa, terá, ainda, de prever os meios de linguagem pelos quais tais situações – eventos – deverão ser revestidas para ingressarem no sistema jurídico. Daí o esforço das autoridades legislativas em acompanhar a velocidade das mutações sociais. Não se pode esquecer, desse modo, que graças à mutabilidade dos planos semânticos e pragmáticos da linguagem, que o próprio Direito continua em movimento. Essa percepção da identidade do objeto jurídico e sua autonomia referencial, do sistema autopoietico de LUHMANN, foi objeto de apreciação no início deste trabalho.¹⁶⁷

3.4 FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO

GERALDO ATALIBA demonstrou grande preocupação em substituir a expressão “fato gerador”¹⁶⁸ que, para ele, causava confusão por designar duas realidades distintas a um só tempo: qualificar a descrição legal do evento descrito na hipótese e, também, a sua ocorrência fática. Empregou, assim, o termo “*hipótese de incidência*” para designar a descrição geral e abstrata de um evento contida na norma geral e abstrata tributária, e a

¹⁶⁷ Capítulo 1.

¹⁶⁸ Paulo de Barros Carvalho esclarece que a adoção da expressão “fato-gerador” pela nossa doutrina decorreu da influência de Gaston Jèze, ao mesmo tempo em que critica a sua dúbia significação, recusando a proposta de Geraldo Ataliba, por entender que o fato, depois de realizado, não é mais imponível. (CARVALHO, P. de B. *Curso de direito...*, p. 238-239.)

expressão “*fato imponible*” para definir o fato ocorrido no mundo real, que se subsume à descrição contida na hipótese.¹⁶⁹

PAULO DE BARROS CARVALHO, sempre no rigor científico de sua análise, sugeriu que a descrição do fato fosse designada de “*hipótese tributária*”. Ao fato concreto, ainda como acontecimento do mundo fenomênico, preferiu designar de “*evento*”, reservando a expressão “*fato jurídico tributário*” para o relato lingüístico, nos moldes traçados pelo direito posto. Rechaça, assim, o termo “*fato imponible*”, tendo em vista que um “*fato tributário*”, nos moldes acima, já não é mais imponible, mas um elemento lingüístico, pertencente ao mundo concreto e positivado.¹⁷⁰

O chamado “*fato tributário*” é, pois, antes de tudo, um fato jurídico. Assim, para o sistema de referências proposto por PAULO DE BARROS CARVALHO, “*o fato jurídico tributário será tomado como um enunciado protocolar, denotativo, posto na posição sintática de antecedente de uma norma individual e concreta, emitido, portanto, com função prescritiva, num determinado ponto do processo de positivação do direito*”.¹⁷¹

O fato se constitui quando ingressa no sistema do direito positivo, como norma válida (norma individual e concreta), ao atender aos critérios de pertencibilidade à classe prevista na norma geral e abstrata.

O fato jurídico tributário, como norma individual e concreta, não possui “*critérios*” de identificação como a regra matriz tributária (norma geral e abstrata), mas “*elementos*”, uma vez que se cuida de um enunciado denotativo, isto é, “*informações*” do campo da linguagem que relatam um acontecimento do mundo concreto, agora “juridicizado”.

Vale, assim, lembrar, na lição de PAULO DE BARROS CARVALHO, que no antecedente das normas gerais e abstratas não há um enunciado denotativo, mas uma função denotativa, uma estrutura aberta a ser preenchida por variáveis. O antecedente das normas representará, assim, usualmente uma previsão hipotética, com as características que um acontecimento social deve ter para ser considerado fato jurídico; ou a realização efetiva e concreta de um acontecimento que possa configurar o fato, desde que relatado em linguagem própria.¹⁷²

¹⁶⁹ “A doutrina tradicional, no Brasil, costuma designar por fato gerador tanto aquela figura conceptual e hipotética – consistente no enunciado descritivo do fato, contido na lei – como o próprio fato concreto que, na sua conformidade, se realiza, *hic et nunc*, no mundo fenomênico. Ora, não se pode aceitar essa confusão terminológica, consistente em designar duas realidades tão distintas pelo mesmo nome”. (ATALIBA, G. *Hipótese de incidência...*, p. 49.)

¹⁷⁰ CARVALHO, P. de B. *Curso de direito...*, p. 241.

¹⁷¹ Id., *Direito tributário...*, p. 105.

¹⁷² Id., *Curso de direito...*, p. 249.

Na norma geral e abstrata o enunciado será conotativo e na norma individual e concreta denotativo.

Tratando-se do fato jurídico tributário (“fato gerador”), o enunciado que o constitui há de exibir três determinações específicas, relativamente ao enunciado constante do antecedente daquela que nominamos de “regra-matriz de incidência tributária”: o elemento material (correspondente ao critério material da hipótese), o elemento espacial (correspondente ao critério espacial) e o elemento temporal (correspondente ao critério temporal). Anote-se que utilizo “elementos” para referir-me aos componentes de linguagem do “fato jurídico tributário” e “critérios” para os da hipótese de incidência da norma geral e abstrata (regra-matriz do tributo).¹⁷³

É preciso, portanto, além da existência da norma geral e abstrata e do acontecimento do evento (“fato gerador”, a expressão coloquial) nela previsto, que haja vinculação entre ambos e essa possa ser relatada por meio da subsunção, produzindo-se a norma individual e concreta.

Na norma individual e concreta tributária – fato jurídico tributário – encontramos *elementos*, já que é possível identificar uma ação concreta no mundo real, da qual se identifica, no seu antecedente, o elemento material (refere-se ao critério material, à conduta humana), contextualizado em termos de tempo (elemento temporal, pertinente ao critério pessoal) e de espaço (elemento espacial, correspondente ao critério espacial), e, no seu conseqüente, os elementos pessoal (critério pessoal) e quantitativo.¹⁷⁴

O sujeito ativo é aquele que detém o direito de exigir a prestação pecuniária. O sujeito passivo é a pessoa – física ou jurídica – que têm o dever de cumprimento da prestação pecuniária, dentro do nexo obrigacional.

Para PAULO DE BARROS CARVALHO não há que se falar em sujeitos “*diretos ou indiretos*”, o que caberia em termos meramente factuais. Logo, não há, também, que se falar em *substituição*, quando outra pessoa é escolhida para ocupar o lugar do sujeito passivo direto (numa conceituação de RUBENS GOMES DE SOUSA), na medida em que há, pelo legislador, propriamente a *instituição* daquela pessoa como sujeito passivo. Na substituição tributária, o substituto absorve, desde logo, ainda no campo legislativo, a plenitude dos deveres e obrigações do sujeito passivo (principais e de caráter instrumental). Do mesmo modo, os direitos que teria o sujeito passivo são também usufruídos pelo substituto. A par disso, o substituído não pode ser olvidado, já que é fonte de referência para o esclarecimento de

¹⁷³ Id., *Direito tributário...*, p. 109.

¹⁷⁴ Ibid., loc. cit.

questões atinentes ao nascimento da relação jurídica tributária. Daí se dizer que o regime jurídico da substituição é o do substituído e não o do substituto.¹⁷⁵

Como exemplo dessa passagem, da norma geral e abstrata para a norma individual e concreta, foi apresentado o caso do auferimento de renda. Afirmou-se que o auferimento de renda, dentro da linha teórica aqui adotada, é mero evento, estando à margem do sistema jurídico, enquanto não relatado em linguagem própria com a produção da norma individual e concreta, o que ocorre com a apresentação da Declaração de Rendimentos. Vale ponderar, aqui, que essa é uma conclusão que se coaduna com os pressupostos teóricos de PAULO DE BARROS CARVALHO, notadamente, que entende que o sujeito passivo produz a norma individual e concreta, sendo que para JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES¹⁷⁶, seguindo os ensinamentos de Kelsen, somente a autoridade jurídica (autoridade administrativa ou judicial) que a produz.

Vale trazer à colação outro exemplo: a circulação de mercadorias. Uma operação de circulação de mercadorias, de compra e vendas de mercadorias, enquanto for ocultada ao Fisco, constitui-se em mero evento, que está à margem e, portanto, fora do sistema jurídico, ainda que o ato de celebração dessa operação constitua “fato gerador” (na expressão *lato sensu*) ou corresponda ao critério material da regra matriz de incidência tributária do ICMS. Isto é, apenas quando essa operação for revestida da linguagem positiva que lhe é própria, com a emissão da documentação fiscal pertinente – nota fiscal e seu registro nos livros fiscais próprios e a apresentação da declaração prevista em lei (GIA – Guia de Informação) – que ocorre a produção da norma individual e concreta e sua inserção no plano jurídico. Veja-se, porém, que a norma individual e concreta pode ser produzida, também nesse caso, pela autoridade administrativa com competência investigatória ao verificar, por diversos meios de prova em Direito admitidas, a ocorrência de uma operação de circulação de mercadoria ocultada ao Fisco pelo sujeito passivo. Essa norma individual e concreta produzida pelo agente administrativo é, precisamente, o lançamento tributário, objeto principal deste trabalho.

¹⁷⁵ Ibid., p. 157.

¹⁷⁶ BORGES, J. S. M. *Lançamento tributário*, p. 102-105.

A passagem da norma geral e abstrata, pois, para a norma individual e concreta é uma redução à unidade; é a concreção do evento em linguagem jurídica própria. É, portanto, dentro dos pressupostos teóricos aqui adotados, com a produção da norma individual e concreta, revestida da linguagem própria, que se dá o nascimento da relação jurídica tributária.¹⁷⁷

¹⁷⁷ CARVALHO, P. de B. *Direito tributário*..., p. 121; CAVALCANTE, D. L., op. cit., p. 83.

4 RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA

4.1 RELAÇÃO JURÍDICA

O homem é, como acentua RUI BARBOSA NOGUEIRA, um ser relacionado. Ele mantém relações nas mais diversas esferas, relações familiares, econômicas, amorosas, afetivas, sociais, políticas. Dentre essas relações intersubjetivas o legislador escolhe aquelas que lhe interessa disciplinar e as traz para dentro do sistema jurídico, é o processo de normatização ou de positivação.¹⁷⁸

As relações intersubjetivas regidas pelo Direito são denominadas de relações jurídicas. Já foi objeto de estudo, no presente trabalho, a norma jurídica. A norma jurídica é una, contudo, para fins de estudo, ela é decomposta em norma primária e norma secundária, que são, por sua vez, decompostas em hipótese e conseqüente. Na hipótese há a descrição abstrata de um evento ou classes de eventos, e, no conseqüente, precisamente, há a prescrição do vínculo jurídico que irá surgir com a sua ocorrência no mundo fenomênico.

O Direito, porém, não cria os elementos da relação propriamente, esses elementos já estão determinados no mundo e são alçados pelo próprio sistema jurídico, determinando e disciplinando-os. Veja-se, porém, que a relação jurídica não é o “revestimento” de relações de vida na forma jurídica, é mais do que isso, é uma relação constituída, instituída e regulada por normas jurídicas.¹⁷⁹ Na conclusão de EROS GRAU, “o direito que o legislador não pode criar arbitrariamente – insisto – é o direito positivo. O direito pressuposto condiciona a elaboração do direito posto (positivo). Mas o direito posto transforma sua (dele) própria base”.¹⁸⁰

RUI BARBOSA NOGUEIRA via a relação jurídica como uma relação dupla e complexa, isto é, o mesmo sujeito titular de direitos é também investido de deveres recíprocos.¹⁸¹

KELSEN¹⁸² pondera que, tradicionalmente, a relação jurídica era considerada uma relação entre sujeitos jurídicos, isto é, o sujeito de um dever jurídico e o sujeito do

¹⁷⁸ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 9. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1989. p. 143.

¹⁷⁹ KELSEN, H., op. cit., p. 187.

¹⁸⁰ GRAU, E. R., ob. cit., p. 64.

¹⁸¹ NOGUEIRA, R. B., op. cit., p. 144.

¹⁸² KELSEN, H., op. cit., p. 182.

correspondente direito ou a própria relação entre o dever e o correspondente direito. Estava-se, pois, diante de uma noção da relação jurídica reflexiva, ou seja, o direito é um reflexo do dever. Para o autor, contudo, esse conceito se demonstra restrito e não abrange outras relações reguladas pelo Direito. Isso porque o ordenamento jurídico institui relações não apenas entre os sujeitos jurídicos – detentores de direitos e de deveres – mas, também, entre o sujeito competente para a criação da norma e o sujeito competente para a aplicação dessa norma; e, ainda, entre o sujeito competente para a aplicação da norma e o sujeito a quem essa norma confere um direito ou impõe um dever. *“Entre uma norma e a conduta humana que forma o seu conteúdo, não pode, porém, existir qualquer relação, pois a norma forma com o seu conteúdo uma unidade incindível”*.¹⁸³

Antes de dar-se seguimento no estudo da relação jurídica e, em especial da relação jurídica tributária, cumpre novamente recordar que uma das premissas deste trabalho, decorrente de toda a opção teórica feita, é de que a simples existência de uma norma geral e abstrata não produz qualquer resultado, não dá origem, por si, a nenhuma consequência jurídica. Do mesmo modo, na linha dos pressupostos teóricos escolhidos, tampouco a ocorrência do evento descrito na hipótese ou antecedente da norma jurídica faz desencadear os efeitos jurídicos próprios, isto é, o próprio nascimento do vínculo jurídico. Isso tudo, na medida em que o sistema jurídico, na linha da teoria luhmanniana, é um sistema de comunicações, de modo que os eventos do mundo concreto só ingressam no plano jurídico com sua tradução em linguagem própria; com a produção da norma individual e concreta, fazendo surgir o “fato-efeito”, revelado no nascimento da própria relação jurídica.¹⁸⁴

Desse modo, ainda que, no conseqüente da norma geral e abstrata exista a descrição abstrata da relação jurídica a se instalar com a ocorrência do evento (ou classe de eventos) descrito no antecedente da norma, a relação jurídica em concreto somente tem nascimento com a tradução de tal ocorrência em linguagem própria, com a produção da norma individual e concreta, que se dá, nos termos previstos pelo ordenamento jurídico, pela emissão do ato jurídico, onde se inclui a sentença judicial, ato administrativo e contrato, além do ato jurídico em geral, que nos termos do ordenamento posto produza efeitos.¹⁸⁵

¹⁸³ Ibid., p. 185.

¹⁸⁴ Ver Capítulos 1 e 2.

¹⁸⁵ Cumpre lembrar que, para Kelsen, somente a autoridade – administrativa, legislativa ou judicial – produz a norma individual e concreta. (KELSEN, H., op. cit., p. 81.)

4.2 RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA

A relação jurídica tributária, na lição de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, é tradicionalmente definida, ora como a relação patrimonial e obrigacional entre sujeitos jurídicos – sujeito ativo (o Fisco) e passivo (o obrigado) –, ora como a relação entre o dever jurídico do obrigado (sujeito passivo) e o direito do Fisco (sujeito ativo). Contudo, para o autor, esse conceito é, seguindo a Teoria Pura do Direito, estreito para designar todo o espectro correspondente à relação jurídica tributária.¹⁸⁶

O ponto de partida para o estudo da relação jurídica está na percepção de que a relação jurídica *tributária* não é uma relação de vida, ou seja, não se trata de uma relação pré-existente “revestida” de caráter jurídico. A relação jurídica tributária tem origem e é estruturada por normas jurídicas. Significa dizer que, numa sociedade sem ordenamento jurídico, ainda que se pudesse falar, em termos gerais, em relações familiares, afetivas, econômicas, não haveria como se cogitar a existência de relações tributárias, as quais só existem em razão da existência de um ordenamento jurídico que as prevê e as disciplina. Eis o principal pressuposto para o estudo da relação jurídica tributária, trata-se de uma relação *ex lege*.¹⁸⁷

Todavia, dando atenção à ponderação de SOUTO MAIOR BORGES, considerar a relação jurídica tributária tão-somente como o vínculo existente entre os sujeitos da relação (sujeito ativo e passivo) é atribuir-lhe conceito apertado e que não abrange todas as relações previstas e, verdadeiramente, criadas pelo ordenamento jurídico. Seguindo, assim, a linha de Kelsen, a relação jurídica tributária corresponde: (a) à relação de quem tem competência na criação da própria norma tributária, que institui a obrigação, e aquele que tem competência para aplicá-la; (b) à relação entre o sujeito jurídico competente para a criação e aplicação da norma e o sujeito jurídico a quem essa norma concede dever ou direito; e (c) ainda, à relação jurídica entre os sujeitos competentes para a execução de atos coativos e os sujeitos destinatários das sanções tributárias.¹⁸⁸

Há que se ponderar que, usualmente, a expressão relação jurídica tributária é usada para se referir à relação – ao vínculo jurídico – (b) existente o sujeito competente para produção da norma individual e concreta e o sujeito a quem essa norma concede direitos ou

¹⁸⁶ BORGES, J. S. M. *Lançamento tributário*, p. 50-52.

¹⁸⁷ *Ibid.*, p. 50.

¹⁸⁸ Kelsen, H., *op. cit.*, p. 187.

prescreve deveres. Veja-se que dizer que a Administração fazendária, por meio de seus órgãos, é competente para aplicar e criar o Direito por intermédio da produção do ato administrativo de lançamento, é dizer que ela está *obrigada* a agir dessa forma, já que sua ação (ou omissão) decorre diretamente de previsões legais.

Do mesmo modo, a locução relação jurídica tributária é comumente utilizada para se referir à relação – ao vínculo – (c) entre o poder-dever dos sujeitos competentes para a execução de atos coativos, nas hipóteses de descumprimento das obrigações previstas na norma individual e concreta, e os sujeitos que serão atingidos pelas medidas sancionatórias.

4.3 NASCIMENTO DA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA

Como visto, na norma geral e abstrata, em seu antecedente, há apenas classes de eventos e critérios para identificá-los no mundo fenomênico, e, no seu conseqüente, por sua vez, critérios de identificação de um fato relacional futuro. Assim sendo, na linha dos pressupostos teóricos adotados, somente com a edição da norma individual e concreta, os enunciados factuais irão ingressar no sistema jurídico, no território denominado da “*facticidade jurídica*”, por PAULO DE BARROS CARVALHO, onde estarão os fatos jurídicos *stricto sensu* e fatos relacionais (as relações jurídicas).¹⁸⁹

O que distingue os enunciados relacionais, presentes nas normas individuais e concretas, é a presença de um dos operadores do dever-ser, numa de suas modalidades: permitido, proibido ou obrigatório. Há, lembre-se, porém, o operador deôntico que atua entre o antecedente e o conseqüente, que se caracteriza como um operador deôntico neutro, na medida em que não se modaliza.¹⁹⁰

Em suma, no conseqüente das normas individuais e concretas é que se encontra o operador do “dever-ser”, em um de seus modais, interligando os sujeitos em torno de um objeto, que é a própria prestação jurídica. A relação jurídica oferece, assim, alto grau de determinação de seus elementos integrantes: sujeitos e prestação.¹⁹¹

¹⁸⁹ CARVALHO, P. de B. *Direito tributário...*, p. 132.

¹⁹⁰ *Ibid.*, p. 135.

¹⁹¹ *Ibid.*, p. 136-138.

Na acepção de PAULO DE BARROS CARVALHO, para que se instaure o fato-relacional, ou seja, a relação jurídica, é necessária a presença de dois elementos (o sujeito e a prestação), havendo o elemento subjetivo e o prestacional.¹⁹²

É, precisamente, a partir desse pressuposto que o professor paulista considera que é no conseqüente da norma individual e concreta que será encontrado o elemento pessoal, isto é, os sujeitos da relação jurídica tributária. É, assim, com a subsunção do evento à norma e com a produção da norma individual e concreta, sendo identificada a relação jurídica, que os sujeitos serão conhecidos. No elemento subjetivo está o sujeito ativo, com direito de exigir a prestação, e o sujeito passivo, com o dever de cumpri-la. O elemento relacional ou prestacional contém uma prestação, com conteúdo de direito que tem por seu titular o sujeito ativo. Ele se remete a uma conduta, em uma das formas modalizadas (obrigatório, permitido ou proibido), mas é necessário, ainda, que haja determinação do objeto que essa conduta faz referência.

Voltando-se, então, à noção de que fatos são enunciados lingüísticos, os fatos jurídicos não se resumem em “*enunciados protocolares denotativos*”; há, ainda, fatos relacionais, na forma de “*enunciados protocolares denotativos e constitutivos na conformidade das previsões dos conseqüentes de normas gerais abstratas*”.¹⁹³

Veja-se, de tal modo, que dentro do plano jurídico, quando se aduz que, com a ocorrência do “fato” (*stricto sensu*) nasce a relação jurídica, está-se diante de dois fatos: o fato-norma (fato jurídico) e o fato-efeito (relação jurídica).

O fato jurídico *stricto sensu* se revela como um enunciado descritivo, descrevendo um fato já ocorrido (pretérito). De outro lado, o fato relacional se volta para o futuro, fixando a conduta que deverá ser obedecida por um sujeito perante outro. Ou seja, o primeiro tem função declarativa (ou declaratória), e o segundo constitutiva.¹⁹⁴

Todavia, para relação jurídica, em si, o cumprimento ou não dos deveres nela estabelecidos não a altera. Logo, ao se considerar que a relação jurídica é um “fato” e “fato” que se caracteriza como um enunciado de linguagem, para que esse enunciado seja alterado é necessário um outro enunciado em igual ou superior hierarquia, nos moldes postos pelo ordenamento. Isso vale, portanto, para o lançamento tributário, como norma individual e concreta, como será visto, o qual poderá ser alterado apenas pela produção de outra norma individual e concreta, a ser produzida pelo órgão competente no âmbito administrativo ou

¹⁹² Id., *Curso de direito...*, p. 287.

¹⁹³ Ibid., p. 132-133.

¹⁹⁴ Esse pressuposto traz conseqüência na apreciação da natureza do lançamento tributário, como ato de produção da norma individual e concreta, que será objeto de exame na seqüência.

judicial. Isso porque, a relação jurídica, inclusive a relação jurídica tributária, é, antes de tudo, uma relação, de modo que, como tal, somente poderá ser alterada ou extinta por outras relações jurídicas, que entrando em contacto com a primeira, faz surgir uma nova relação jurídica.¹⁹⁵

Há, ainda, que se lembrar que as relações jurídicas são *irreflexidas* por pedido do próprio Direito, ou seja, são interpessoais ou intersubjetivas, uma vez que, via de regra, o Direito não se ocupa de disciplinar direitos e deveres de uma pessoa consigo mesma, preocupa-se, sim, em disciplinar as relações entre sujeitos.¹⁹⁶

A relação jurídica nasce, dentro do pressuposto teórico tomado, por força de um enunciado fático, previsto pelo conseqüente da norma individual e concreta. Ou seja, vale aqui recordar mais uma vez, na norma geral e abstrata se encontram apenas classes de predicados. A relação jurídica nasce, pois, quando o operador deôntico modalizado (obrigatório, proibido ou permitido) promove a síntese entre condutas contrapostas, entre dois ou mais sujeitos, em um enunciado relacional e esse enunciado é traduzido em linguagem própria.

Mantendo coerência com aquilo que já foi dito, o instante em que nasce a obrigação tributária é exatamente aquele em que a norma individual e concreta, produzida pelo particular ou pela Administração, neste último caso por meio do lançamento, ingressar no sistema do direito positivo, o que implica reconhecer que a relação se dá juntamente com a ocorrência do fato jurídico. (...) A contar desse ponto na escala do tempo, existirá um enunciado lingüístico, formulado em consonância com os preceitos da ordem jurídica, e que somente poderá ser modificado por outros enunciados especialmente proferidos para esse fim, segundo a orientação do sistema.¹⁹⁷

As relações jurídicas nascem, pois, com os enunciados lingüísticos, individualizados pela presença da síntese deôntica. Desse modo, qualquer modificação ou mesmo a extinção de uma relação jurídica deverá decorrer de outro enunciado lingüístico.

Em que pese, portanto, grande parte da doutrina entender de forma diversa¹⁹⁸, na linha teórica aqui adotada, seguindo em especial a doutrina de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES e

¹⁹⁵ CARVALHO, P. de B. *Direito tributário...*, p. 142.

¹⁹⁶ NOGUEIRA, R. B., op. cit., p. 143-145.

¹⁹⁷ CARVALHO, P. de B. *Direito tributário...*, p. 183-184.

¹⁹⁸ Cuidam-se dos autores que consideram que com a ocorrência do “fato” descrito na hipótese da norma, há a incidência infalível da norma e o nascimento do vínculo jurídico. Já citou-se: Geraldo Ataliba, Alfredo Augusto Becker, José Roberto Vieira, Mary Elbe Gomes Queiroz.

PAULO DE BARROS CARVALHO, a ocorrência do evento (“fato gerador”¹⁹⁹) descrito na sua hipótese não repercute, por si só, na incidência infalível da norma jurídica e no nascimento da relação jurídica. O mesmo ocorre no nascimento da relação jurídica tributária. É necessária, assim, a tradução do evento em linguagem jurídica própria, com a produção da norma individual e concreta, dando origem à relação jurídica tributária, ao fato jurídico tributário.²⁰⁰

PAULO DE BARROS CARVALHO procura deixar bastante claro que o nascimento da relação jurídica, isto é, nos seus termos, de “*um vínculo deôntico intersubjetivo*”, é um fato como outro qualquer.

Resumindo: no plano das normas gerais, teremos apenas a indicação de *classes* com notas que um acontecimento precisa ter para ser considerado fato jurídico (no antecedente), implicando a indicação de *classes* com as notas que uma relação tem de ter para ser considerada como relação jurídica (no conseqüente). Um enunciado *conotativo* implicando outro enunciado *conotativo*.

No plano concreto das interações intersubjetivas: um enunciado protocolar *denotativo*, que se obteve pela redução à unidade das classes de notas (conotação) do antecedente da regra geral e abstrata, implicando outro enunciado, também protocolar *denotativo*, construído pela redução à unidade das classes de notas (conotação) do conseqüente da norma geral e abstrata. Enunciados conotativos: antecedente e conseqüente da norma geral e abstrata; enunciados denotativos: antecedente e conseqüente da norma individual e concreta.²⁰¹ (grifo nosso)

É dizer, os direitos e deveres dos sujeitos, dentro de uma relação, se manifestam por meio de um fato, de uma norma individual e concreta, e tais direitos somente se instauram com a formação de um “*enunciado lingüístico, protocolar e denotativo*”, presente no antecedente da norma, e “*de um enunciado constitutivo*”, presente do seu conseqüente.²⁰² É, pois, do conseqüente da norma individual e concreta que se revela o fato da relação jurídica, que vincula os sujeitos da relação. Daí porque o autor paulista entende que somente interessam as relações “*intranormativas*”, colocando de lado as “*relações efectuais*”, isto é, aquelas que não se revestem de forma lingüística e não se inserem no mundo jurídico.

Mantendo coerência com aquilo que já foi dito, o instante em que nasce a obrigação tributária é exatamente aquele em que a norma individual e

¹⁹⁹ Na verdade, segundo Paulo de Barros Carvalho, esse “fato jurídico” a que os doutrinadores se referem é aquilo que ele denomina de evento. Para ele, assim, é até possível fazer tal afirmação, mas desde que se esteja se referindo à ocorrência do fato jurídico tributário como subclasse dos eventos tributários, que tem como critério caracterizar a condição de estar relatado em linguagem competente.

²⁰⁰ CARVALHO, P. de B. *Direito tributário...*, p. 128.

²⁰¹ Ibid., p. 129.

²⁰² Ibid., loc. cit.

concreta, produzida pelo particular ou pela Administração, neste último caso por meio do lançamento, ingressar no sistema do direito positivo, o que implica reconhecer que a relação se dá juntamente com a ocorrência do fato jurídico. (...) A contar desse ponto na escala do tempo, existirá um enunciado lingüístico, formulado em consonância com os preceitos da ordem jurídica, e que somente poderá ser modificado por outros enunciados especialmente proferidos para esse fim, segundo a orientação do sistema.²⁰³

Essa noção é também compartilhada por DENISE LUCENA CAVALCANTE, para quem a relação jurídica tributária não se inicia com a ocorrência do fato gerador, mas com a interferência do elemento humano, seja o “*cidadão-contribuinte*”, na sua expressão, seja o agente fazendário. Na sua linha, a presunção de alguns autores, tal como AUGUSTO BECKER²⁰⁴, de que existe direito antes do lançamento, numa suposição da incidência automática e infalível é uma abstração que não encontra respaldo na realidade. Para a autora, a incidência não é automática e não surge abstratamente da lei, ela é apenas autorizada pela lei e concretizada pelo elemento subjetivo.²⁰⁵

As relações jurídicas nascem, pois, com os enunciados lingüísticos, individualizados pela presença da síntese deôntica, de modo qualquer modificação ou mesmo a extinção de uma relação jurídica deverá decorrer de outro enunciado lingüístico.

Não há qualquer relação jurídica sem expressão de linguagem e, em qualquer ramo do direito, as modificações que lhe forem introduzidas provirão de outras manifestações lingüísticas, formuladas de acordo com o padrão hierárquico vigente. (...) o que permite concluir que as relações jurídicas e, entre elas, as de cunho tributário, vivem e desaparecem no plano das construções comunicativas, mais precisamente, no estrato da linguagem jurídica competente.²⁰⁶

Como ensinou JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, apoiado na doutrina de KELSEN, a relação jurídica é uma relação instituída, constituída e regulada pelo Direito, não se está, assim, ignorando a importância do “evento” e da “relação efectual” e, tampouco, relegando-a a um segundo plano de importância. Tem de ser levado em conta, contudo, no estudo da relação jurídica e de seu nascimento, que se cuida de uma entidade do universo normativo, inserida em um processo de positivação que pretende atingir condutas humanas. Desse modo, o “evento” e a “relação efectual” somente saem do entorno (da margem) do sistema jurídico e passam a integrá-lo, quando forem traduzidas em linguagem competente²⁰⁷.

²⁰³ Ibid., p. 183-184.

²⁰⁴ BECKER, A. A., op. cit., p. 352.

²⁰⁵ CAVALCANTE, D. L., op. cit., p. 66.

²⁰⁶ Ibid., p. 188.

²⁰⁷ CARVALHO, P. de B. *Curso de direito...*, p. 360.

4.4 RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA, OBRIGAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA E CRÉDITO TRIBUTÁRIO

O conseqüente da norma jurídica contém o operador deôntico modal. Isto é, expressa as modalidades que o dever-ser se manifesta. É o chamado “*dever-ser intraproposicional*”²⁰⁸, que recebe essa denominação por PAULO DE BARROS CARVALHO, pela sua localização: entre duas proposições. Assim o operador intraproposicional, se modalizado quando da instalação do vínculo obrigacional, corresponde aos seguintes tipos de conduta: “conduta obrigada”, “conduta proibida” e “conduta permitida”.

Portanto, a conseqüência jurídica de uma determinada conduta, prevista no suposto da norma, pode corresponder a uma autorização, proibição ou obrigatoriedade. Ou seja, como conseqüência do nascimento da relação jurídica, uma conduta pode ser autorizada, pode ser também não proibida, de modo que estaria autorizada. A conduta, de forma diversa, com a instalação do vínculo jurídico, pode ser proibida, hipótese em que sua prática ensejaria a aplicação de uma sanção. E, ainda, numa das modalidades do dever-ser, pode se caracterizar a *obrigatoriedade* de uma dada conduta. A modalidade do dever-ser decorre, de tal modo, diretamente da previsão contida no conseqüente da norma jurídica, derivada de uma previsão normativa.

O caráter obrigacional da conduta se vincula, na acepção clássica civilista, a uma obrigação de dar, fazer ou prestar, também em decorrência de uma previsão veiculada pelo direito posto.

No magistério de ORLANDO GOMES, a obrigação é definida como uma espécie maior do dever jurídico, se referindo à categoria de relações jurídicas de natureza pessoal, com um elemento essencial, a prestação.

Para constituir uma relação obrigacional, uma das partes tem de se comprometer a **dare**, **facere** ou **prestare**, como esclareceu o jurista Paulo, isto é, a transferir a propriedade de um bem ou outro direito real, a praticar ou abster-se de qualquer ato ou a entregar alguma coisa sem constituir direito real.²⁰⁹ (grifo do autor)

²⁰⁸ Ibid., p. 339.

²⁰⁹ GOMES, Orlando. *Obrigações*. 16. ed. rev., atual. e aum. de acordo com o Código Civil de 2002. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 16.

Essa prestação objeto do vínculo obrigacional deve, ainda, ser suscetível de *avaliação econômica*, de modo que, visto do lado negativo se refere a um dívida e do lado positivo a um crédito.²¹⁰

Nessa noção, assim, a obrigação jurídica (*stricto sensu*) se diferencia do *dever jurídico*, definido por ORLANDO GOMES como: “*a necessidade que corre a todo indivíduo de observar as ordens ou comandos do ordenamento jurídico, sob pena de incorrer numa sanção, como o dever universal de não perturbar o exercício do direito do proprietário*”.²¹¹ Isto é, o dever jurídico se caracteriza pela *extrapatrimonialidade* da prestação.

Encarada em seu conjunto, a relação obrigacional é um vínculo jurídico entre duas partes, em virtude do qual uma delas fica adstrita a satisfazer uma prestação patrimonial de interesse da outra, que pode exigi-la, se não for cumprida espontaneamente, mediante agressão ao patrimônio do devedor.

(...)

Tecnicamente, *obrigação é espécie do gênero dever*, reservando-se o termo para designar o dever correlato a um direito de crédito.²¹² (grifo nosso)

O civilista propõe, desse modo que, para evitar dúvidas, seja reservado para o “*vocábulo obrigação para significar o dever de prestação correspondente a um crédito*.”²¹³

GILBERTO DE ULHOA CANTO observava que a “*a obrigação tributária é ‘ex-lege’, e só o legislador pode declarar quando e como determinado indivíduo se torna sujeito passivo da relação jurídico-tributária*”²¹⁴.

PAULO DE BARROS CARVALHO segue a mesma linha teórica para desenvolver o estudo da relação jurídica tributária e da obrigação tributária, nos moldes do Código Tributário Nacional. Reserva, assim, a expressão obrigação tributária para as relações jurídicas tributárias que tenham por objeto uma prestação de cunho patrimonial, empregando o termo “dever instrumental ou acessório” para designar as chamadas “obrigações acessórias” pelo Código Tributário Nacional.

A relação jurídica que diz respeito propriamente ao tributo, conhecida “por obrigação tributária” ou por “obrigação tributária principal”, tem, como objeto da prestação, por força de lei (Lei n. 5.172/66, art. 3º), uma quantia em dinheiro, ou algo que em moeda se possa exprimir, o que deixa clara sua natureza de vínculo obrigacional.²¹⁵

²¹⁰ Ibid., p. 24.

²¹¹ Ibid., p. 11.

²¹² Ibid., p. 17-18.

²¹³ Ibid., p. 29.

²¹⁴ CANTO, Gilberto de Ulhôa. *Temas de direito tributário*. Rio de Janeiro: Alba, 1963. v. 1. p. 88.

²¹⁵ CARVALHO, P. de B. *Direito tributário...*, p. 165.

Sob um outro enfoque, o tema é analisado por SOUTO MAIOR BORGES, para quem a obrigação é uma categoria do dever jurídico. Enquanto o dever é uma categoria formal, objeto de estudo da Ciência do Direito, a obrigação é específica, dogmática, estudada pelas disciplinas jurídicas.²¹⁶ A obrigação é uma espécie, enfim, *positiva*, decorrente da construção do direito posto, de modo que será o próprio texto legal que irá estabelecer os contornos de um dever obrigacional. Contrapondo-se à teoria inspirada no Direito Civil, considera, assim, que “*simplesmente, não há atributos ‘essenciais’ da obrigação – e que assim o fosse, porque vinculantes para o direito positivo. Ao contrário, atributos da obrigação são os que estiverem contemplados em norma construída como obrigacional*”.²¹⁷ A partir daí, entende que o caráter patrimonial ou não de uma obrigação decorre de previsão positiva, de modo que mesmo as “obrigações acessórias” têm caráter obrigacional porque o Código Tributário Nacional a elas outorgou.²¹⁸

Logo, porque o dever jurídico é especificado como obrigação acessória no Código Tributário Nacional, não há como identificar-se a obrigação tributária só com a obrigação tributária principal, negando-se essa característica às obrigações acessórias, consideradas simples deveres administrativos. A obrigação não é, como visto, algo diverso do dever jurídico, porque significa apenas uma especificação dele. Especificação que decorre de uma pura construção do Direito Positivo.²¹⁹

A par das discussões quanto ao caráter obrigacional das “obrigações acessórias” ou “deveres instrumentais ou formais”, na expressão de PAULO DE BARROS CARVALHO, tem-se que a obrigação tributária principal, por obra do legislador, se constitui como uma relação jurídica de teor patrimonial; é uma obrigação de dar, de prestar valores expressos monetariamente. É, na visão de PAULO DE BARROS CARVALHO, o nexó lógico que nasce a partir de um enunciado contido no conseqüente de uma norma individual e concreta, em conjunto com o fato jurídico descrito no suposto dessa mesma norma. O caráter patrimonial da obrigação tributária decorre, como ensina JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, do Direito Tributário brasileiro posto e vem expresso em diversas passagens do Código Tributário Nacional, notadamente, quando trata do pagamento do tributo (*ex vi* dos artigos 113, 121, 125, 142, 156, inciso I, 157 e seguintes, entre outros).

Para PAULO DE BARROS CARVALHO, a obrigação tributária é composta pela presença dos sujeitos (ativo e passivo) e de um objeto (prestação) ligada a um vínculo abstrato

²¹⁶ BORGES, J. S. M. *Obrigação tributária...*, p. 38.

²¹⁷ *Ibid.*, loc. cit.

²¹⁸ *Ibid.*, loc. cit.

²¹⁹ *Ibid.*, p. 145.

relacional. Portanto, o *crédito tributário* se presta a designar, precisamente, o laço obrigacional sob o ângulo do direito subjetivo que detém o sujeito ativo. Está, pois, em lado oposto ao *débito tributário*, que designa o dever jurídico do sujeito passivo. A relação jurídica é, assim, composta de crédito e débito tributário.²²⁰

Por sua vez, na concepção de SOUTO MAIOR BORGES, em quem se sustenta EURICO DE SANTI DINIZ²²¹, a obrigação tributária e o crédito tributário são reflexos. Na verdade, a obrigação tributária é a situação juridicamente relevante por estar prevista na norma jurídica tributária, como representação da conduta obrigatória. O crédito tributário é o “*direito-reflexo*” correspondente à obrigação do sujeito passivo.²²² Não se pode olvidar, nesse ponto, para aludidos autores, que o artigo 139 do Código Tributário Nacional prevê que “*o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta*”.

É bem verdade, contudo, que a expressão crédito tributário é usada pelo legislador de forma ampla, tanto para designar o direito subjetivo do sujeito ativo como o próprio vínculo obrigacional.

4.5 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL E ACESSÓRIA

SOUTO MAIOR BORGES, na orientação de Kelsen, pontua que a relação jurídica tributária corresponde: (a) à relação de quem tem competência na criação da própria norma tributária, que institui a obrigação, e aquele que tem competência para aplicá-la; (b) à relação entre o sujeito jurídico competente para a criação e aplicação da norma e o sujeito jurídico a quem essa norma concede dever ou direito; e (c) ainda, à relação jurídica entre os sujeitos competentes para a execução de atos coativos e os sujeitos destinatários das sanções tributárias.²²³

A expressão “*relação jurídica tributária*” é utilizada usualmente para se referir ao vínculo jurídico existente entre o sujeito competente para produção da norma individual e concreta (isto é, competente para a criação e aplicação do Direito) e o sujeito a quem essa norma concede direitos ou prescreve deveres. A expressão, ainda, é comumente usada para se

²²⁰ Vale comentar que Hugo de Brito Machado considera que a obrigação tributária se refere ao vínculo jurídico anterior ao lançamento, com o qual irá se determinar o crédito tributário.

²²¹ SANTI, E. M. D. de, op. cit., p. 182.

²²² BORGES, J. S. M. *Lançamento tributário*, p. 53.

²²³ Ibid., p. 50-54.

referir à relação (vínculo) entre os sujeitos competentes para a execução de atos coativos, nas hipóteses de descumprimento das obrigações previstas na norma individual e concreta, e os sujeitos que serão atingidos pelas medidas sancionatórias.

Sendo assim, considerando-se que com a edição da norma individual e concreta, na linha teórica aqui adotada, o Direito é criado e aplicado, tem-se que com a sua produção podem ser atribuídos aos seus destinatários tanto deveres de ordem obrigacional como não obrigacional. Ou seja, acolhendo as lições de PAULO DE BARROS CARVALHO, a locução “*relação jurídica tributária*” pode se referir às relações tributárias obrigacionais e não obrigacionais.²²⁴

A relação jurídica que diz respeito propriamente ao tributo, denominada normalmente de “*obrigação tributária*” ou “*obrigação tributária principal*”, referida pelo artigo 3º do Código Tributário Nacional, tem como objeto o pagamento de uma quantia em moeda corrente nacional ou algo que em moeda se possa exprimir. Trata-se de um vínculo obrigacional de natureza patrimonial, é a patrimonialidade que lhe dá nota de especificidade.²²⁵

Por outro lado, as relações jurídicas não obrigacionais, também chamadas de acessórias, são aquelas que prescrevem comportamentos que não repercutem diretamente num pagamento pecuniário. São, não obstante, deveres que terão importante papel na arrecadação do tributo. PAULO DE BARROS CARVALHO as denomina de *deveres instrumentais ou formais*. Apesar de todos os elementos e informações que são apresentados com o cumprimento desses deveres instrumentais, eles não se bastam para o estabelecimento do fato jurídico tributário. É, ainda, necessária e imprescindível a edição de norma individual e concreta.²²⁶

SOUTO MAIOR BORGES não concorda com essa distinção, isso porque, tratando-se a obrigação tributária *ex lege*, sendo o dever jurídico especificado como:

obrigação acessória no Código Tributário Nacional, não há como identificar-se a obrigação tributária só com a obrigação tributária principal, negando-se essa característica às obrigações acessórias, consideradas simples deveres administrativos.²²⁷

²²⁴ A diferenciação realizada por Paulo de Barros Carvalho – relações obrigacionais e não-obrigacionais – parte do pressuposto teórico da doutrina do Direito Civil, a qual considera que somente se trata de uma relação obrigacional quando a prestação a ela correspondente tenha cunho patrimonial. (CARVALHO, P. de B. *Direito tributário*..., p. 165.)

²²⁵ Ibid., loc. cit.

²²⁶ Ibid., p. 165-166.

²²⁷ BORGES, J. S. M. *Lançamento tributário*, p. 145.

Vale registrar, por fim, a posição de MARÇAL JUSTEN FILHO, que refuta o caráter obrigacional da relação jurídica tributária, por considerá-lo exclusivo do direito privado. Nas relações tributárias, que se estabelecem entre o Fisco e os sujeitos passivos – de direito público –, não há posição absolutamente ativa ou passiva. A relação tributária envolveria, assim, na sua acepção, uma pluralidade de deveres para ambos os sujeitos, ainda que predominantemente ao sujeito passivo, estando, todavia, o sujeito ativo condicionado a deveres decorrentes da natureza funcional de sua posição.²²⁸

4.6 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA E LANÇAMENTO

Como visto, a obrigação tributária principal, como obrigação patrimonial, acolhendo-se os pressupostos de PAULO DE BARROS CARVALHO, decorre de uma previsão normativa e tem origem com o próprio nascimento da relação jurídica tributária. Foi objeto de exame, igualmente, que a relação jurídica nasce quando os “eventos” ocorridos no mundo fenomênico e a relação efectual são revestidos, traduzidos em linguagem própria, nos moldes e contornos estabelecidos pelo próprio ordenamento jurídico vigente, com a expedição da norma individual e concreta.

No âmbito do Direito Tributário brasileiro, a linguagem competente por meio da qual se expressa o nascimento de uma relação jurídica tributária e a própria obrigação tributária se manifesta com a edição de um ato praticado pela Administração tributária (lançamento tributário) e a declaração emitida pelo sujeito passivo (ato jurídico, que não se caracteriza em ato de lançamento tributário propriamente dito), na forma prevista pela legislação própria, ambos, atos jurídicos de produção da norma individual e concreta.

²²⁸ JUSTEN FILHO, M. *Sujeição passiva...*, p. 338-341.

5 LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

5.1 DEFINIÇÃO LEGAL DE LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO E APROXIMAÇÃO DO CONCEITO

O lançamento tributário é um dos grandes pontos de discussão no Direito Tributário, especialmente tendo em vista que algumas definições conceituais trazem repercussões práticas no que tange a formalidades necessárias, contagem de prazos e ao seu próprio controle. Uma das dificuldades no seu estudo está na imprecisão terminológica do termo.

EURICO DINIZ DE SANTI, ao estudá-lo, identificou sua utilização em dez acepções diferentes, tanto pelo próprio Código Tributário Nacional como pela doutrina. No uso “*técnico-comercial-contábil*”, ensina que a expressão lançamento é utilizada para: (a) ação ou (b) efeito de escriturar um valor em livros de escrituração comercial ou contábil, (c) o próprio montante que se escritura e, ainda, no sentido de (d) efetuar o cálculo que confere liquidez a um crédito ou débito. Para o autor, além disso, emprega-se o termo também: (e) como procedimento administrativo da autoridade competente, com o fim de constituir o crédito tributário (artigo 142 do Código Tributário Nacional), (f) ato-norma administrativo, norma individual e concreta (artigo 145, *caput*, do Código Tributário Nacional), (g) procedimento administrativo que integra o ato-norma administrativo de inscrição em dívida ativa, (h) como ato-fato último da espécie; (i) atividade material do sujeito passivo voltada a apurar o montante devido, (j) da qual resulta a produção da norma individual e concreta que constitui o crédito tributário, no chamado “lançamento por homologação” (artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional).²²⁹

Tem-se insistido na idéia de que, dentro dos pressupostos teóricos adotados, a existência de previsão normativa, da norma geral e abstrata, não basta para produzir qualquer repercussão no mundo jurídico. Do mesmo modo, a mera ocorrência do “evento” no mundo fenomênico não trará nenhuma consequência jurídica, dentro do meio jurídico, enquanto esse “evento” esteja à margem do sistema jurídico. Os eventos e as relações efectuais somente ingressarão no campo jurídico quando revestidos, traduzidos em linguagem própria, o que

²²⁹ SANTI, E. M. D. de, op. cit., p. 146.

ocorre com a produção da norma individual e concreta. O método em que o direito parte de noções abrangentes (de normas gerais e abstratas) para chegar a condutas individualizadas e intersubjetivas (normas individuais e concretas) se chama “processo de concretização”. Trata-se de um processo que deve ser percorrido, possibilitando a regulação das condutas pelo Direito.²³⁰

A norma geral e abstrata para alcançar o pleno teor de juridicidade, requer a edição da norma individual e concreta, que irá atingir e produzir efeitos no plano da realidade social. A previsão existente em termos gerais e abstratos, na norma geral e abstrata tributária, por si só, não será suficiente para dar ensejo ao nascimento da relação jurídica tributária e da obrigação tributária e, tampouco, será capaz de disciplinar a conduta intersubjetiva da prestação, a qual o sujeito passivo está obrigado. É necessário que, ocorrendo o evento no mundo fenomênico, seja editada a norma individual e concreta, “*constituindo em linguagem o evento contemplado na regra-matriz, e instituindo também em linguagem relacional, que deixa atrelados os sujeitos da relação (...)*”.²³¹

Nas lições de GILBERTO DE ULHOA CANTO:

A obrigação tributária deriva, necessariamente, da lei. Esta cria encargos impessoais, que dependem, para se corporificar, de uma ou diversas operações, destinadas a apurar se aquela circunstância definida pelo legislador como hábil a gerar um ônus tributário, está materializada em certo sujeito passivo, em que medida, e correspondendo a que gravame objetivo.²³²

Veja-se nesse aspecto que, no caso do tributo, o próprio legislador exige que a obrigação tributária, para existir, esteja revestida dessa linguagem competente. Isso se revela pelo teor do art. 142 do Código Tributário Nacional, ao articular que “*compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento*”. Isto é, exige a “constituição” do crédito tributário pelo lançamento.

Em que pese a imprecisão terminológica do termo “crédito tributário” empregada pelo legislador, pensando-se no “crédito tributário” como direito-reflexo da obrigação tributária, na noção de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, ou, como uma das vertentes da própria obrigação tributária, pertinente ao direito do sujeito ativo, na acepção de PAULO DE BARROS CARVALHO, poder-se-ia reconstruir essa formulação legal como: “*compete*

²³⁰ CANOTILHO, J. J. G., op. cit., 1207-1208; CARVALHO, P. de B. *Direito tributário...*, p. 34.

²³¹ CARVALHO, P. de B. *Direito tributário...*, p.220.

²³² CANTO, G. de U., op. cit., p. 171.

privativamente à autoridade administrativa constituir a obrigação tributária pelo lançamento”.

E, seguindo a linha teórica antes desenvolvida, entendendo-se que a obrigação tributária se constitui com a produção da norma individual e concreta, revestida de linguagem própria competente, poder-se-ia reformular, mais uma vez, o dispositivo da seguinte forma: “*compete privativamente à autoridade administrativa produzir a norma individual e concreta, revestida de linguagem competente, pelo lançamento*”.

Em suma, “(...) *dúvida (...) incorre quanto a ser o lançamento a forma de aplicação em concreto, e a determinado contribuinte, com referência a uma situação específica de fato, de uma norma legal e abstrata*”.²³³ No conceito de MISABEL DERZI, atualizando a obra de ALIOMAR BALEEIRO: “*O lançamento é um desses atos administrativos, expressivos da função de realização do Direito, que produz norma de execução da lei, norma essa individual, concreta e pessoal*.”²³⁴

Logo, o lançamento pode ser, em uma formulação inicial, conceituado como o **ato** por meio do qual se produz uma norma individual e concreta; e, mais, é a própria forma de linguagem competente escolhida pelo ordenamento para revesti-lo, que terá um suporte físico, igualmente previsto pela legislação (usualmente a notificação de lançamento). Destacou-se a utilização do termo “ato”, precisamente por não se olvidar de toda a discussão doutrinária existente em torno da própria caracterização do lançamento como ato ou como procedimento administrativo, o que será enfrentado em tempo.

5.2 ATO ADMINISTRATIVO DE LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

A dúvida conceitual do lançamento enquanto ato ou procedimento decorre do próprio teor do art. 142 do Código Tributário Nacional, ao dispor que:

Art. 142 Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o *procedimento* administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível. (grifo nosso)

²³³ CANTO, G. de U., op. cit., p. 171.

²³⁴ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 786.

ALBERTO XAVIER, ao estudar o lançamento tributário, parte do mesmo entendimento de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, considerando que as definições legais não são absolutamente vinculantes ao intérprete, até porque por ser obra do legislador que, na maioria das vezes, não possui conhecimento jurídico teórico dos institutos jurídicos, comete equívocos e contradições teóricas. Não se está, porém, a defender que as definições legais devam ser deixadas de lado. Muito pelo contrário, além de terem de ser levadas em consideração por integrarem o sistema jurídico posto, as definições legais apresentam contribuições positivas ao estudo dos institutos pela Ciência do Direito. O que se deve ter em mente, então, é que o intérprete não pode ficar adstrito aos conceitos legais, especialmente os conceitos isolados, uma vez que deve vislumbrar, no processo interpretativo, o sistema jurídico posto como um todo.²³⁵

A determinação da natureza do lançamento, como ato ou procedimento, é tema de debate. A bem da verdade, o próprio título desse item revela o entendimento do lançamento como *ato administrativo* de produção da norma individual e concreta, por meio da qual tem origem a obrigação tributária.

Como ponderado linhas atrás, uma das principais razões que leva à concepção do lançamento tributário como procedimento decorre do teor da segunda parte do artigo 142 do Código Tributário Nacional, ao prescrever que tal lançamento deve ser: “*entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível*”.

Ainda nessa linha, quando o mesmo artigo 142 do Código Tributário Nacional prevê que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, acentua sua preferência para o sentido procedimental do termo.

A definição legal levou HUGO DE BRITO MACHADO a conceituar o lançamento tributário como procedimento, ao afirmar que o “*lançamento administrativo é na verdade um procedimento, no sentido de atividade que, por afetar direitos dos administrados, há de ser desenvolvida com obediência a certas formalidades legalmente impostas*”²³⁶. Da mesma

²³⁵ XAVIER, A. *Do lançamento no direito...*, p. 24.

²³⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Lançamento tributário e decadência. In: _____. (Coord.). *Lançamento tributário e decadência*. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2002. p. 226.

forma, conceituam o lançamento tributário como procedimento RUY BARBOSA NOGUEIRA²³⁷ e AUGUSTO BECKER²³⁸.

Não obstante à utilização do termo “procedimento” no *caput* do artigo 142 do Código Tributário Nacional, induzindo alguns doutrinadores, como os citados, a vislumbrar o lançamento tributário como procedimento, importa acrescentar que o próprio Código Tributário Nacional, em outra passagem, trata o lançamento tributário como ato administrativo. É o que se verifica na previsão do seu artigo 149, ao se referir à revisão do lançamento, na medida em que somente são passíveis de revisão *atos administrativos* e não procedimentos.

ALBERTO XAVIER elege quatro defeitos capitais na conceituação de lançamento prevista no artigo 142 do Código Tributário Nacional, sendo o primeiro, precisamente, a sua definição como procedimento. Isso porque, em consonância com as conclusões de PAULO DE BARROS CARVALHO²³⁹, considera que não basta haver o procedimento administrativo de lançamento para que haja o próprio lançamento. Ou seja, somente quando houver a conclusão desse procedimento é que haverá o “ato de lançamento”. De outro lado, o procedimento não é imprescindível para que ocorra o lançamento, que pode se dar sem nenhum ato preparatório externo, mas como consequência da atividade, operação mental do agente administrativo e, especialmente, como resultado de verificações levadas a efeitos pelos sistemas de processamento de dados das fazendas públicas, capazes de cotejar inúmeras operações e, inclusive, proceder ao “lançamento eletrônico”.²⁴⁰

Para que tais assertivas restem confirmadas, passa-se ao estudo dos conceitos de ato e procedimento administrativo, a fim de distingui-los, determinando a natureza jurídica do lançamento – como ato ou procedimento administrativo – com segurança.

5.2.1 Ato Administrativo

JULIO RODOLFO COMADIRA considera ser fundamental ponto de partida para a compreensão do ato administrativo, especialmente no que pertine à produção de efeitos jurídicos, a diferenciação entre atos e fatos jurídicos, notadamente entre fatos e atos

²³⁷ NOGUEIRA, R. B., op. cit., p. 220.

²³⁸ BECKER, A. A., op. cit., p. 359.

²³⁹ CARVALHO, P. de B. *Direito tributário...*, p. 232.

²⁴⁰ XAVIER, A. *Do lançamento no direito...*, p. 24.

administrativos, decorrentes da atividade administrativa, cuja nota caracterizadora é a produção de efeitos jurídicos próprios.²⁴¹ A mesma diferenciação é feita por JUAN CARLOS CASSAGNE.²⁴²

O fato administrativo é todo o acontecimento da natureza ou comportamento material do órgão da Administração que produz a aquisição, modificação, transferência ou extinção de relações jurídicas.²⁴³ COMADIRA faz a distinção entre fato administrativo subjetivo, aquele representado pelo comportamento material ou pela atuação física do órgão administrativo, e fato administrativo objetivo, considerado o acontecimento que não pressupõe a ação humana.

A seu turno, o *ato administrativo* implica a existência de uma exteriorização intelectual do seu autor, realizada mediante a palavra, escrita ou oral, ou outro signo convencional, dirigida à mente do destinatário do ato. O ato não é nunca um mero comportamento material do órgão administrativo, ele sempre implica um processo intelectual que se traduz sendo exteriorizado, expresso na forma do ato.

O ato administrativo é um ato jurídico, mas que se peculiariza por possuir condições particulares para a sua produção válida e eficácia própria e que se insere dentro do gênero fato administrativo, definido por CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELO, na mesma orientação das lições de COMADIRA, como: “*qualquer acontecimento a que o Direito imputa e enquanto imputa efeitos jurídicos*”.²⁴⁴

Logo, o ato administrativo pressupõe, além da simples ocorrência de um evento ou de uma conduta humana, impregnados de efeitos jurídicos próprios (fato jurídico), que haja, por parte do Estado – por quem lhe faça às vezes –, a expressão de sua vontade, por uma declaração, na forma prevista em lei. Percebe-se, portanto, que em um grande número de vezes, o ato administrativo irá requerer a produção de um fato para ser executado, embora em algumas delas possa permanecer no plano da explicação. Isto é, o fato administrativo pode corresponder tanto à execução de um ato (como a demolição de edifício) como ser a pura materialidade do fato em si (por exemplo, uma demolição sem ordem prévia).

O ato administrativo se insere entre a vontade da Administração e as garantias e interesses dos administrados, representando a forma de execução da lei pela Administração

²⁴¹ COMADIRA, Julio Rodolfo. *El acto administrativo*: en la ley de procedimientos administrativos. Buenos Aires: La Ley, 2004. p. 2.

²⁴² CASSAGNE, Juan Carlos. *Derecho administrativo*. 7. ed. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2002. p. 45.

²⁴³ Note-se que “fato”, nesse âmbito, é ainda uma entidade lingüística, não se confundindo com o “evento” do mundo fenomênico. Pode ser um “evento” ou uma “conduta” (ato), mas impende que seja convertido na forma própria.

²⁴⁴ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. *Curso de direito administrativo*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 346.

em atos tipificados, disciplinados, de forma que, com isso, assegura o respeito aos direitos subjetivos dos particulares. Enfatiza-se, aqui, portanto, que o ato administrativo é uma declaração ou manifestação de vontade que *representa a execução da lei*.

ODETE MEDAUAR ensina que houve a evolução do conceito de ato administrativo, especialmente levada a efeito pela doutrina italiana. Essa evolução atingiu, notadamente, a idéia do ato administrativo como *manifestação de vontade*, na qual a *vontade* deixa de ser compreendida como momento subjetivo, da psique do agente administrativo, para ser considerada como momento objetivo do ato.²⁴⁵ Até porque, como enfatiza COMADIRA²⁴⁶, a consideração do ato administrativo apenas como uma manifestação de vontade (elemento subjetivo) é, por si só, discutível, pois a vontade psicológica dos agentes não é, necessariamente, um dos pressupostos indispensáveis ou um requisitos para que o ato administrativo produza os efeitos que lhes são próprios. Na verdade, a vontade do agente é juridicamente irrelevante, tratando-se de faculdades disciplinadas em lei.

Na opinião da professora paulista, contudo, o ato administrativo vem deixando de ser o foco predominante do Direito Administrativo, tendo que conviver com a subtração de áreas da atividade administrativa unilateral e do típico regime administrativo, diante do surgimento de entidades regidas pelo direito privado, da “tecnicização” da própria atividade administrativa e do uso de meios contratuais. O ato administrativo tem de conviver, ainda, com sua inserção em um quadro processual ou procedimento. É o que ODETE MEDAUAR chama de “*democratização de atos*”, considerando que “*hoje se registra tendência a deslocar a atenção, no estudo do ato administrativo, ao seu conteúdo, ao modo de sua formação, ao procedimento das escolhas nele sintetizadas*”.²⁴⁷

A despeito dessa nova perspectiva de estudo do ato administrativo, que também interessa ao presente estudo, notadamente quando se tratar do controle do lançamento tributário (ato administrativo), retoma-se a análise do conceito de ato administrativo.

Na lição de CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO, o ato administrativo é um ato jurídico, “*pois se trata de uma declaração que produz efeitos jurídicos*”²⁴⁸, conceituado como:

²⁴⁵ MEDAUAR, Odete. *O direito administrativo em evolução*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 202.

²⁴⁶ COMADIRA, J. R. op. cit., p. 2-5.

²⁴⁷ MEDAUAR, O. *O direito administrativo...*, p. 205.

²⁴⁸ BANDEIRA DE MELLO, C. A., *Curso de direito...*, p. 345.

declaração do Estado (ou de quem lhe faça as vezes – como, por exemplo, um concessionário de serviço público), no exercício de prerrogativas, manifestada mediante providências jurídicas complementares da lei a título de lhe dar cumprimento, e sujeitas a controle de legitimidade por órgão jurisdicional.

Na mesma linha, é o conceito elaborado por MARIA SYLVIA ZANELLA DI PIETRO, que define o ato administrativo como “*a declaração do Estado ou de quem o represente, que produz efeitos jurídicos imediatos, com observância da lei, sob o regime jurídico de direito público e sujeita a controle pelo Poder Jurídico*”.²⁴⁹ E, ainda, o conceito de HELY LOPES MEIRELLES, para quem:

Ato administrativo é toda manifestação unilateral de vontade da Administração Pública que, agindo nessa qualidade, tenha por fim imediato, adquirir, resguardar, transferir, modificar, extinguir e declarar direitos, ou impor obrigações aos administrados ou a si própria.²⁵⁰

Essa conceituação do ato administrativo como declaração ou manifestação de vontade do Estado encontra guarida na doutrina de JULIO RODOLFO COMADIRA²⁵¹ e de CASSAGNE²⁵², para os quais o ato administrativo é uma *declaração*, já que exterioriza um processo intelectual.

Pondere-se, aqui, que diferentemente do que ocorre no Direito brasileiro, em que não existe a conceituação normativa (legal) do ato administrativo, a doutrina argentina parte de um conceito diretamente inspirado na definição de ato administrativo contida na “Ley Nacional de Procedimientos Administrativos”, que o define da seguinte forma: “*una declaración emitida por un órgano estatal, o un ente público no estatal, en ejercicio de función administrativa, bajo un régimen jurídico exorbitante, productora de efectos jurídicos directos e individuales respecto de terceros*”.

O ato como uma *declaração* significa que ele consiste, de acordo com a teorização de COMADIRA, na *exteriorização* de uma idéia. A “vontade”, considerada como momento objetivo do ato administrativo, constitui sempre uma construção racional de uma realidade psíquico-física; antes de ser um elemento, é um pressuposto do próprio ato²⁵³. O ato administrativo como declaração, portanto, permite que o mesmo conceito abranja atos que se

²⁴⁹ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1997. p. 162.

²⁵⁰ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 141.

²⁵¹ COMADIRA, J. R., op. cit., p. 5.

²⁵² CASSAGNE, J. C., op. cit., p. 93.

²⁵³ Ibid., loc. cit.

traduzem na manifestação de vontade, como atos que exteriorizam juízos de valor ou de opinião ou uma simples constatação de direitos.

MARÇAL JUSTEN FILHO define o ato administrativo como uma “*manifestação de vontade funcional apta a gerar efeitos jurídicos, produzida no exercício de função administrativa*”.²⁵⁴

É dizer, o ato administrativo exterioriza a vontade de um sujeito dirigida a um fim; não é uma “declaração” se a expressão for usada no sentido de indicar uma alteração no universo dos fatos. Na verdade, a posição do professor curitibano se coaduna com os conceitos examinados acima, ao reconhecer que o simples evento ocorrido do mundo fenomênico não se caracteriza como ato administrativo. Isto é, o ato administrativo se constitui como uma “manifestação de vontade funcional”, ou seja, diferindo da vontade privada, autônoma. O ato administrativo é, pois, uma manifestação de vontade vinculada à satisfação de necessidades coletivas. Na síntese de MARÇAL JUSTEN FILHO, a “funcionalização” da vontade administrativa importa na sua objetivação com as seguintes implicações:

- o controle jurídico exacerbado sobre a formação da vontade estatal;
- insuficiência da vontade psicológica para a existência e a validade do ato;
- e, necessidade e suficiência da compatibilidade objetiva entre a manifestação externa da vontade e a satisfação das necessidades coletivas.²⁵⁵

O ato administrativo se caracteriza, conseqüentemente, como marco de um sistema jurídico integrado por prerrogativas estatais, substanciais e processuais próprias, correlacionadas com as garantias dos cidadãos-administrados, também substanciais e processuais.

Somente podem ser considerados atos administrativos propriamente ditos aqueles que, por si mesmo, geram efeitos jurídicos próprios, os quais repercutem perante terceiros, excluindo-se do conceito aqueles que não tenham tais efeitos e características próprias, ainda que mediatamente o façam, permanecendo no âmbito interno da Administração. Trata-se de efeitos produzidos na função administrativa. Diante disso, MARÇAL JUSTEN FILHO exclui do rol dos atos administrativos aqueles produzidos por particulares, ainda que produzindo efeitos na esfera do Direito Administrativo.²⁵⁶

Para COMADIRA, a noção correta de ato administrativo deve atender a dois requisitos. Deve, de um lado, estabelecer o marco teórico da atuação jurídica administrativa,

²⁵⁴ JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de direito administrativo*. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 185.

²⁵⁵ *Ibid.*, p. 187.

²⁵⁶ *Ibid.*, loc. cit.

submetida a um regime jurídico próprio. E, de outro lado, deve atender ao objetivo de se constituir como um instrumento técnico idôneo na proteção dos interesses e direitos dos administrados e, inclusive, o próprio interesse público.²⁵⁷

Para que o ato administrativo seja considerado *perfeito* é necessário que tenham sido atendidas às fases de sua produção previstas pelas normas postas. Será *válido*, por sua vez, o ato administrativo que seja expedido em consonância com os ditames previstos na ordem jurídica. E, será *eficaz* o ato administrativo quando estiver apto a gerar os efeitos próprios.²⁵⁸

Ou seja, dos conceitos acima veiculados, pode-se dizer que o ato administrativo é a manifestação de vontade ou declaração do Estado, por quem o representar, expedida em conformidade com os ditames legais, tanto no que pertine à sua própria produção quanto, e, especialmente, nos fins que pretende atingir, sob um regime jurídico próprio, produtora de efeitos jurídicos diretos e individuais em relação a terceiros. Esclareça-se que, por terceiros atingidos pelos atos administrativos entendem-se as pessoas físicas e jurídicas privadas e públicas (também as não-estatais), inclusive agentes públicos que são afetados pela Administração.

Na lição de ODETE MEDAUAR²⁵⁹, o ato administrativo representa a forma de execução da lei pela Administração por meio de atos tipificados ou, ainda, nos dizeres de CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELO:

declaração unilateral do Estado no exercício de prerrogativas públicas, manifestada mediante comandos concretos complementares da lei (ou, excepcionalmente, da própria Constituição, aí de modo plenamente vinculado) expedidos a título de lhe dar cumprimento e sujeitos a controle de legitimidade por órgão jurisdicional.²⁶⁰

Na lição de CARLOS ARI SUNDFELD, o ato administrativo, enquanto declaração de vontade do Estado, é um verdadeiro enunciado protocolar, emitido a partir de um modelo geral e abstrato previsto em lei, ou seja, “*a vontade da Administração é a vontade da lei concretizada*”.²⁶¹

Como examinado, a norma individual e concreta é, precisamente, um enunciado protocolar de aplicação concreta da lei – na norma geral e abstrata. O ato

²⁵⁷ COMADIRA. J. R., op. cit., p. 5-10.

²⁵⁸ BANDEIRA DE MELLO, C. A., *Curso de direito...*, p. 361.

²⁵⁹ MEDAUAR, O. *O direito Administrativo...*, p. 207.

²⁶⁰ BANDEIRA DE MELLO, C. A., *Curso de direito...*, p. 358.

²⁶¹ SUNDFELD, Carlos Ari. A importância do procedimento administrativo. *Revista de Direito Público*, n. 84, 64-74, out./dez. 1987.

administrativo é, pois, uma norma individual e concreta, emitida a partir de uma norma geral e abstrata, e, levando-se em consideração que o ato administrativo se insere no gênero fato jurídico, pode-se afirmar que é ele uma entidade lingüística, enunciado que se reveste *de* e *em* uma linguagem jurídica própria, eleita pelo direito positivo. Logo, os atos da Administração somente se caracterizam como atos administrativos, com as notas que lhes são próprias, quando se revestirem da forma de linguagem (que pode ser até o silêncio) estabelecida pelo próprio sistema jurídico.

5.2.2 Procedimento Administrativo

Foi objeto de exame o conceito de ato administrativo. A fim de que seja resguardada a análise científica da matéria, passa-se agora ao estudo do procedimento administrativo.

Procedimento administrativo é, na conceituação de CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO, uma sucessão encadeada de atos que tendem a um resultado final e conclusivo. É um complexo de atos. No procedimento, há vários atos, todos com finalidades específicas, distintas, que possuem, porém, a qualidade de ter uma finalidade comum, qual seja, a produção do ato final. Ou seja, para que haja procedimento é necessária a presença de uma seqüência de atos concatenados entre si, os quais visam, todos, a um resultado final. Cada ato, todavia, não perde a identidade própria, tendo função própria dentro do procedimento e visando à expedição do ato final.²⁶²

Segue a mesma linha teórica a conceituação de procedimento apresentada por MARÇAL JUSTEN FILHO, ao descrevê-lo como:

O procedimento consiste numa seqüência predeterminada de atos, entre si relacionados por vínculos lógicos, em que o exaurimento da etapa anterior é pressuposto de instauração da etapa posterior e cujo resultado final deve aguardar compatibilidade lógica com os atos antecedentes”.²⁶³

Entre a lei e o ato administrativo existe, assim, um procedimento, um *iter*, por meio do qual a possibilidade de concreção da lei passa do plano abstrato para o plano concreto. A vontade administrativa se estrutura, precisamente, por intermédio do

²⁶² BANDEIRA DE MELLO, C. A., *Curso de direito...*, p. 455-461.

²⁶³ JUSTEN FILHO, M. *Curso de direito ...*, p. 216.

procedimento. Toda vez que existir um ato administrativo há, na opinião de CELSO ANTONIO, um procedimento prévio, já que “*o ato não surge do nada*”²⁶⁴. Esse procedimento será “*mais ou menos amplo, mais ou menos acessível aos administrados, mais ou menos respeitador de exigências inadversáveis do Estado de Direito ou de regras explícitas do ordenamento positivo*”.²⁶⁵

A “procedimentalização” faz-se presente na medida em que, para produzir o ato, além da sua substância com a norma, requer-se que ele esteja de acordo com os seus meios de produção. Isso porque, não basta que a atuação da Administração seja balizada pela lei, é necessário que a própria execução da lei, no plano concreto, obedeça a determinados meios, de modo a resguardar o interesse público, bem como tutelar os direitos dos cidadãos-administrados. “*É no **modus procedendi**, e, em suma, na escrupulosa adscrição ao **due process of law**, que residem as garantias dos indivíduos e grupos sociais*”.²⁶⁶

A preocupação com o procedimento, com o meio de produção, de execução do ato administrativo, justifica-se, no Estado Contemporâneo, como um instrumento de controle do poder, como meio de “democratização” da atividade administrativa – no sentido possibilitar a participação do administrado no próprio processo de produção do ato administrativo – estando, ainda, ligado à redução de defeitos na expedição dos atos e da minimização das discussões levadas ao Judiciário, (nesse sentido ao próprio princípio da eficiência administrativa).²⁶⁷

Desse modo, a produção de qualquer ato administrativo – concessivo, restritivo ou modificativo de direitos – deve ser precedida da realização de atos antecedentes, no que MARÇAL JUSTEN FILHO chama de “*fragmentação da competência decisória*”.²⁶⁸

A idéia central na conceituação de procedimento é a de que existe uma cadeia de atos concatenados e ligados entre si, que visam à produção de um ato-fim.

²⁶⁴ BANDEIRA DE MELLO, C. A., *Curso de direito...*, p. 456.

²⁶⁵ Ibid., loc. cit.

²⁶⁶ Ibid., p. 458.

²⁶⁷ JUSTEN FILHO, M. *Curso de direito...*, p. 216; MEDAUAR, O. *O direito administrativo...*, p. 205-206.

²⁶⁸ JUSTEN FILHO, M. *Curso de direito...*, p. 216.

5.2.3 Lançamento Tributário: Ato Administrativo

No lançamento tributário, pode-se localizar uma série complexa de atos que o precedem. É possível (não essencial) que haja uma rede complexa de atos ligados ao exercício da própria atividade investigatória da Administração, no que diz respeito à apuração de todos os efetivos elementos que nortearam a ocorrência do evento (do “fato gerador”), a fim de determinar o quantum devido e o(s) sujeito(s) passivo(s) ou responsável(eis) tributário(s), os quais visam à expedição do ato-fim de produção da norma individual e concreta.

Na atividade realizada pelos órgãos de fiscalização da Administração Tributária, incluem-se atos voltados ao aferimento da matéria tributável, base imponible, sujeitos da relação jurídica tributária, bem como do quantum devido, nas hipóteses em que os elementos e informação são fornecidos pelos próprios administrados, mais precisamente pelos sujeitos passivos e/ou responsáveis tributários.

Do mesmo modo, na atividade fiscalizadora e investigatória, poderão ser identificados diversos atos atinentes à apuração da ocorrência do “evento” e os seus efetivos e reais contornos, a partir de informações e elementos por ela mesma apurados, no caso ocultação pelo sujeito passivo. Ou seja, pode – mas não necessariamente – haver uma multiplicidade de atos prévios (preparatórios) ao lançamento tributário.

Contudo, ainda que CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO entenda que não existe ato administrativo sem procedimento prévio, em diversas circunstâncias podem ser identificados atos de lançamento tributário expedidos sem que tenham existido outros atos prévios por parte da Administração. Isso porque, hodiernamente, a tecnologia das informações, ao possibilitar o cruzamento de milhares de dados fornecidos pelos administrados, permite a produção dos chamados “lançamentos eletrônicos”, isto é, atos cujas “operações” prévias são realizadas por meio de processamento de dados, sem a atuação direta e pessoal da autoridade ou do agente administrativo, que somente vem a intervir no momento final da produção do ato, inclusive, apenas para a mera aposição de assinatura na notificação de lançamento.²⁶⁹

Logo, se de um lado a existência de procedimento prévio ao lançamento tributário, que encontra guarida nos princípios constitucionais que informam a atividade da

²⁶⁹ Ainda que exista uma figura humana por trás do desenvolvimento de um sistema, após posto em funcionamento, muitas vezes, os resultados dele extraídos são automáticos, sem qualquer reexame propriamente por um agente administrativo.

Administração, acrescenta maior grau de perfeição e eficácia na produção de atos administrativos (ato-fim do lançamento), de outro, identificam-se, dentro da prática administrativa, a expedição de atos de lançamento tributário sem qualquer medida preparatória prévia. É a partir desse aspecto entre outros, que ALBERTO XAVIER²⁷⁰ e PAULO DE BARROS CARVALHO²⁷¹ não reconhecem o lançamento como procedimento, mas como ato, precisamente por haver hipóteses em que sequer há procedimento.²⁷²

Após as conceituações antes apresentadas, tem-se que o ato administrativo é verdadeiro enunciado protocolar, emitido a partir de um modelo geral e abstrato previsto em lei, é a execução da lei pela Administração.²⁷³

No mesmo passo, extrai-se a conclusão de que o lançamento tributário, enquanto “medida” tendente a “*verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo*”, nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, é verdadeiro ato de aplicação da norma geral e abstrata tributária. Daí se concluir que o lançamento tributário se caracteriza como *ato administrativo*, ainda que possam existir procedimentos prévios à sua expedição. “*Podemos tomar ‘procedimento’ como atividade, como processo de preparação, e ‘ato’ como produto final, composto por enunciado de teor prescritivo, consubstanciados num documento que passa a integrar o sistema do direito positivo*”.²⁷⁴

Tem-se, portanto, que sendo o lançamento tributário a própria aplicação da lei, em plano concreto, mais particularmente da norma geral e abstrata tributária, trata-se da aplicação unitária da norma.²⁷⁵ Por conseqüência, na lição de ALBERTO XAVIER²⁷⁶, é também unitário o ato de aplicação da norma, que nada mais é, trazendo para os pressupostos aqui

²⁷⁰ XAVIER, A. *Do lançamento no direito...*, p. 25.

²⁷¹ CARVALHO, P. de B. *Direito tributário...*, p. 232.

²⁷² “(...) o lançamento é um verdadeiro ato jurídico de aplicação da lei tributária, o que envolve, em primeiro lugar, sublinhar a necessária separação entre o ato jurídico e o procedimento administrativo que prepara a sua formação e, em segundo lugar, distingui-lo das simples operações lógicas enxertadas no processo subjuntivo”. (XAVIER, A. *Do lançamento no direito...*, p. 26.)

²⁷³ SUNDFELD, C. A. A importância do procedimento..., p. 65.

²⁷⁴ CARVALHO, P. de B. *Direito tributário...*, p. 233.

²⁷⁵ Reconhecem o lançamento tributário como ato administrativo, além dos autores invocados: CANTO, Gilberto de Ulhoa., op. cit., p. 172; MELO, José Eduardo Soares. Lançamento tributário e decadência. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Lançamento tributário e decadência*. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2002. p. 350; MARINS, James. Lançamento tributário e decadência. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Lançamento tributário e decadência*. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2002. p. 314; FIGUEIREDO, Lucia Valle. Lançamento tributário e decadência. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Lançamento tributário e decadência*. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2002. p. 367.; AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 346.

²⁷⁶ XAVIER, A. *Do lançamento no direito...*, p. 42.

adotados, a produção da norma individual e concreta. “*Sendo unitária a estrutura da norma tributária, como de qualquer norma jurídica, unitária há de ser também a natureza do seu ato de aplicação, que não permite distinções consoante o elemento normativo que visa concretizar*”.²⁷⁷

Logo, ainda que sejam praticados atos prévios – concatenados entre si – voltados para a produção de um ato final, esse ato-fim não se confunde com aqueles atos preparatórios. Por isso se concluir que, mesmo havendo um procedimento prévio ao lançamento tributário, ela não se caracteriza como procedimento; lançamento é ato-fim, ato administrativo.²⁷⁸

5.3 O CONCEITO DE LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO E O ARTIGO 142 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

No estudo do lançamento tributário, SOUTO MAIOR BORGES enfatiza ser o conceito desse instituto puramente normativo, ou seja, a definição de lançamento tributário, com todas as suas notas e características, é extraída do ordenamento jurídico posto. É, diante disso, que a definição de lançamento tributário para o Direito brasileiro não corresponde, diretamente, ao conceito de *accertamento* do Direito italiano e, tampouco, ao conceito de *liquidación* do Direito espanhol. O estudo da doutrina estrangeira, embora tenha um importante papel, especialmente no que tange à possibilidade de cotejamento – até para um maior conhecimento do próprio sistema pátrio posto –, deve ser feito com cautela, não se admitindo a importação irrefletida de conceitos e definições nesse âmbito em particular.²⁷⁹

Veja-se a esse respeito, ainda na linha de SOUTO MAIOR BORGES, que o lançamento tributário é um conceito jurídico-positivo, correspondente a uma categoria normativa construída pelo Direito brasileiro positivo, veiculada pelo artigo 142 do Código Tributário Nacional e dispositivos seguintes. Sendo um conceito jurídico-positivo, contrapõe-se ao conceito lógico-positivo, o qual decorre de considerações lógicas, constituindo os

²⁷⁷ Ibid., p. 44.

²⁷⁸ BORGES, J. S. M. *Lançamento tributário*, p. 104.

²⁷⁹ Ibid., p. 94-95.

pressupostos da Ciência do Direito (são conceitos lógico-jurídicos, tais como, as noções de dever jurídico, direito subjetivo, relação jurídica).²⁸⁰

O lançamento, pontue-se, é delineado pelo Direito posto vigente e é, a partir daí, que deve ser buscado o seu conceito. Todavia, é preciso ter em mente, na linha adotada no presente trabalho, que a norma jurídica é resultado da operação de interpretação de cada regra, de cada dispositivo legal, perante o sistema e no sistema jurídico em questão. “*Não pode, conseqüentemente, a definição do lançamento contida no art. 142, do CTN ser havida como uma definição puramente teórica, sem implicações intra-sistemáticas*”.²⁸¹ E, é nessa medida que, para SOUTO MAIOR BORGES, o artigo 142 do Código Tributário Nacional é uma norma “não-autônoma”²⁸², ou seja, o conceito nele contido somente pode ser compreendido e tem sentido em conexão com outros dispositivos do Código Tributário Nacional e demais regras postas que se referem ao lançamento.

Há que se levar em consideração que o artigo 142 do Código Tributário Nacional, ao dispor que o lançamento tributário é entendido como “*o procedimento administrativo atinente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação*”, induziu uma parte da doutrina a considerá-lo procedimento administrativo.²⁸³ Contudo, como lembra SOUTO MAIOR BORGES, as normas jurídicas tributárias têm dupla função. A função de determinar a *competência* na aplicação da norma e o *procedimento* a ser obedecido, e a função de determinar o *conteúdo* dos atos administrativos tributários.²⁸⁴

Não apenas a providência do lançamento tributário está prevista no ordenamento, mas a própria forma de produção desse ato está disciplinada nos procedimentos prévios a ele. As normas gerais e abstratas tributárias, além de ter a função de determinar o conteúdo dos atos administrativos tributários, têm o papel de determinar a competência na aplicação da norma. Diante disso, o artigo 142 do Código Tributário Nacional determina a competência – privativa da autoridade administrativa – para proceder ao lançamento tributário. É dizer, “*a competência administrativa é um pressuposto legal para o lançamento, não uma parte da definição legal dessa categoria jurídico-tributária*”.²⁸⁵ E, competência nada mais é do que a capacidade de exercício regulada pela ordem jurídica. A “autoridade administrativa”, portanto, competente para proceder à expedição da norma individual e concreta por meio do lançamento tributário, somente poderá ser determinada pelo exame da

²⁸⁰ Ibid., p. 94.

²⁸¹ Ibid., p. 97.

²⁸² Ibid., p. 98.

²⁸³ Ruy Barbosa Nogueira, Augusto Becker, Hugo de Brito Machado e Marco Aurélio Grecco.

²⁸⁴ BORGES, J. S. M. *Lançamento tributário*, p. 81.

²⁸⁵ Ibid., p. 88.

legislação posta do ente federado competente para a instituição do tributo. A “autoridade” é todo aquele agente que a lei autorizar a prática do ato de lançamento.

Reitere-se, aqui, o teor do artigo 142 do Código Tributário Nacional, que prescreve:

Art. 142 Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo.

Quando assim dispõe, tal dispositivo fixa uma série de aspectos a serem observados na produção da norma individual e concreta. Ou seja, em primeiro lugar, faz-se necessária a ocorrência do evento (o chamado “fato gerador”) que, verificada pela autoridade competente, ensejará o exercício de seu poder-dever de “*constituir o crédito tributário*”, determinando a matéria tributável, a apuração do quantum devido, a identificação do sujeito passivo e a obrigação a ser por ele cumprida.

Veja-se que, na própria averiguação da ocorrência do evento (do “fato gerador”), na determinação da matéria tributável, do montante devido, do sujeito da relação jurídico-tributária, há um procedimento a ser seguido, o qual está disciplinado em cada legislação própria de regência do tributo, a fim de atender ao interesse público, resguardando as garantias dos cidadãos-administrados. No Código Tributário Nacional, há a previsão geral e indeterminada do procedimento prévio ao lançamento, que será melhor determinado por meio da legislação de cada tributo.

Não basta, assim, na linha teórica adotada, a ocorrência do evento no mundo fenomênico, para que esse evento entre no sistema jurídico. Para que o Direito seja aplicado, faz-se necessária a sua tradução em linguagem competente prevista pelo ordenamento jurídico, convertendo-se em *fato jurídico tributário*. Daí a função concretizadora da norma individual e concreta veiculada pelo ato administrativo de lançamento tributário. Nos moldes dispostos na legislação posta, portanto, diante da verificação da ocorrência do evento – narrado na norma geral e abstrata – deve-se seguir a produção da norma individual e concreta, que no caso, no âmbito do Direito Tributário, se faz por meio do ato administrativo de lançamento tributário.

Ou seja, para a concretização das normas gerais e abstratas, é necessária a produção da norma individual e concreta (o lançamento tributário). Contudo, tem de se ter em mente que, o marco inicial na prática dos atos (ou do ato) que resultarão no ato-fim de

lançamento e a própria competência orgânica para sua produção estão previstos no artigo 142 do Código Tributário Nacional.²⁸⁶

E, pondere-se, que, além de o artigo 142 do Código Tributário Nacional outorgar competência para a produção de normas individuais e concretas por meio do lançamento tributário, estabelece uma consequência (sanção) ligada ao não exercício da competência administrativa, qual seja, a “*responsabilidade funcional*” do agente, contida no parágrafo único, desse mesmo artigo. Daí se falar em *poder-dever* da Administração Pública Fazendária.

Noutras palavras, e mais precisamente, o lançamento é procedimento administrativo “tendente” a algo, na formulação literal do art. 142, caput, do CTN. Esse algo nada mais é do que o ato resultante desse procedimento. Lançamento, sob esse prisma, é o ato que consiste na verificação da ocorrência do fato jurídico tributário, determinação da base tributável, cálculo do montante do tributo devido, identificação do sujeito passivo e, sendo o caso, propositura da penalidade cabível.²⁸⁷

Para SOUTO MAIOR BORGES, o artigo 142 do Código Tributário Nacional determina o próprio conteúdo do ato, inclusive, quanto a algumas operações mentais necessárias na apuração do quantum devido. Contudo, o autor é enfático ao sustentar que tais operações mentais somente têm importância jurídica quando convertidas em linguagem e, mais precisamente, quando convertidas “*em atos administrativos de conteúdo predeterminado – os atos de lançamento*”.²⁸⁸

Todavia, ainda que o conteúdo do artigo 142 do Código Tributário Nacional e as demais normas contidas na legislação de regência de cada tributo tenham maior um grau de determinação do que o artigo 146 da Constituição Federal, somente com a produção da norma individual e concreta, isto é, com o lançamento tributário, que a prestação tributária será individualizada.

Das lições de SOUTO MAIOR BORGES, antes referido, e EURICO SANTI,²⁸⁹ conclui-se que a previsão contida no artigo 142 do Código Tributário Nacional, cuja competência deriva do artigo 146 da Constituição Federal, não tem apenas a finalidade de conceituar o lançamento tributário, mas é norma reguladora das demais disposições legais – federais, estaduais e municipais – que disciplinam o procedimento prévio e tendente ao ato-fim de lançamento tributário.

²⁸⁶ Ibid., p. 83.

²⁸⁷ Ibid., p. 102.

²⁸⁸ Ibid., p. 104.

²⁸⁹ SANTI, E. M. D. de, op. cit., p. 153.

5.4 LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO COMO NORMA INDIVIDUAL E CONCRETA

O presente estudo do lançamento tributário parte de algumas premissas. A primeira delas é de que o sistema jurídico é um sistema de comunicações. Isto é, somente ingressam no sistema aquelas comunicações jurídicas, revestidas da forma que o próprio sistema define. Do mesmo modo, parte-se do pressuposto de que a norma jurídica é resultado da interpretação de um plexo de regras presentes dentro do ordenamento jurídico. Veja-se, porém, que a aplicação do Direito não é feita pela doutrina – a doutrina somente interpreta o Direito – quem o aplica é o órgão ou pessoa competente, autorizados para tanto pelo ordenamento jurídico posto. Contudo, a aplicação do Direito pressupõe sua interpretação, na medida em que não é possível aplicá-lo sem antes ter sido interpretado. Na Teoria kelseniana, adotada por SOUTO MAIOR BORGES, a interpretação e a aplicação do Direito, enquanto processos intelectuais, são momentos dinâmicos, conexos entre si.²⁹⁰ Em função disso, isto é, do fato de que a aplicação do Direito está vinculada à sua interpretação, são infinitas as possibilidades.

Nessa linha de raciocínio, as normas gerais e abstratas, descrevem um rol de eventos, em termos temporais, espaciais e subjetivos, os quais serão disciplinados juridicamente. As normas gerais e abstratas, portanto, determinam o conteúdo das normas individuais e concretas, bem como quais são os órgãos ou pessoas competentes para aplicá-las, mas, além disso, determinam o procedimento que deve ser seguido na produção da norma individual e concreta. A expedição da norma individual e concreta, portanto, será um momento não só de aplicação do Direito, mas de sua criação.²⁹¹

O ato administrativo, por sua vez, foi conceituado como a manifestação ou declaração, na forma e nos moldes previstos pelo ordenamento, do Estado, por quem lhe representa, individual e concretamente. O ato jurídico administrativo, conseqüentemente, enquanto manifestação ou declaração de vontade do Estado voltada aos fins e efeitos específicos e próprios, previstos no ordenamento jurídico, intervém na esfera de direitos de terceiros.

Igualmente, foi objeto de exame que toda a atividade administrativa está submetida à lei, de forma que todos os atos atinentes à produção da norma individual e

²⁹⁰ BORGES, J. S. M. *Lançamento tributário...*, p. 107.

²⁹¹ *Ibid.*, p. 109.

concreta – atos relacionados ao procedimento prévio (ou preparatório) ao lançamento – estão sujeitos, subsumidos ao ordenamento jurídico posto.

Do mesmo modo, partiu-se do pressuposto de que o lançamento tributário, enquanto conceito jurídico-positivo, deve ser extraído do ordenamento jurídico ao qual está vinculado. É, portanto, das disposições contidas no Código Tributário Nacional que o conceito de lançamento tributário deve ser formulado, sem prejuízo dos conceitos lógico-jurídicos, formulados pela Ciência do Direito, que lhes são afins.

O artigo 142 do Código Tributário Nacional prevê que o lançamento tributário é a medida pela qual caberá à autoridade administrativa “*verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo da obrigação*”. Em outros termos, o lançamento tributário é a forma, disciplinada pelo ordenamento jurídico, de aplicação da norma geral e abstrata tributária.

Ou seja, resta definido outro pressuposto, também adotado por ESTEVÃO HORVATH²⁹², o de que o lançamento é norma jurídica individual e concreta que visa à realização da norma geral e abstrata. “*O lançamento, na sua versão jurídico-positiva atual, é, (...), forma de operar-se a aplicação concreta da lei tributária ao fato jurídico tributário*”²⁹³.

Na conceituação de SOUTO MAIOR BORGES:

O lançamento, nessa conceituação ampla, é caracterizado como um ato de aplicação da norma tributária. Será a forma de aplicação em concreto da norma legal abstrata a um determinado contribuinte ou responsável, numa determinada circunstância de fato. Tratar-se-á, pois, o lançamento de um ato de aplicação da norma tributária material ao caso concreto²⁹⁴.

Contudo, para SOUTO MAIOR BORGES, a definição de lançamento como ato de aplicação do Direito é insuficiente, do ponto de vista teórico, ao se considerar que a aplicação do Direito pela produção da norma individual e concreta é, também, um ato de criação do Direito. Trata-se de uma definição derivada da Teoria kelseniana, que ao contrário da teoria tradicional, entende que não cabe, apenas, à norma geral e abstrata inovar o ordenamento jurídico, mas também à norma individual e concreta, até porque não se pode olvidar que, com o lançamento, são gerados direitos e obrigações para os sujeitos envolvidos, deveres e direitos até então inexistentes.²⁹⁵

²⁹² HORVATH, Estevão. *Lançamento tributário e “autolancamento”*. São Paulo: Dialética, 1997. p. 17.

²⁹³ BORGES, J. S. M. *Lançamento tributário*, p. 113.

²⁹⁴ Ibid., loc. cit.

²⁹⁵ Ibid., p. 115.

O lançamento tem eficácia jurídica, força obrigatória, uma vez que vincula as condutas de ambos os sujeitos de direito, obrigando o sujeito ativo, verificada a ocorrência do evento descrito na norma geral e abstrata, a proceder ao lançamento sob pena de responsabilidade funcional, e o sujeito passivo ao recolhimento de quantia devida. É com o lançamento, portanto, que a norma individual e concreta é inserida no plano jurídico. Antes dele, no âmbito das legislações de regência de cada tributo e do Código Tributário Nacional, somente se identificam disposições em termos gerais e abstratos. Em suma, “*o lançamento – quer-se dizer, a norma por ele posta – é a individualização e concretização do art. 142 do CTN*”.²⁹⁶

O ato de lançamento é aquele que insere, no sistema positivo, uma norma individual e concreta. É o “veículo introdutor”. Logo, na visão de PAULO DE BARROS CARVALHO, o conteúdo do lançamento é o próprio fato jurídico tributário (com as notas indicadas pela regra-matriz) e institui a obrigação tributária.²⁹⁷

Lançamento tributário é ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, constitutivos e vinculados, mediante o qual se insere na ordem jurídica brasileira uma norma individual e concreta, que tem como antecedente o fato jurídico tributário e, como conseqüente, a formalização do vínculo obrigacional, pela individualização dos sujeitos ativo e passivo, a determinação do objeto da prestação, formado pela base de cálculo e correspondente alíquota, bem como pelo estabelecimento dos termos espaço-temporais em que o crédito há de ser exigido.²⁹⁸

ALBERTO XAVIER, que definia o lançamento tributário como ato administrativo de aplicação da norma material, aperfeiçoou o conceito para a seguinte forma: “*ato administrativo de aplicação da norma tributária material que se traduz na declaração da existência e quantitativo da prestação tributária e na sua conseqüente exigência*”.²⁹⁹

EURICO DINIZ DE SANTI define lançamento tributário como:

ato norma administrativo que apresenta estrutura hipotético-condicional, associando à ocorrência do fato jurídico tributário (hipótese) uma relação jurídica intranormativa (conseqüência), que tem por termos o sujeito ativo e o sujeito passivo e, por objeto, a obrigação deste em prestar a conduta de

²⁹⁶ Ibid., p. 116.

²⁹⁷ Como elemento de cotejamento, vale trazer à baila a definição de *accertamento* na doutrina italiana de Costantino Bono, como um momento essencial e imprescindível para o nascimento da relação jurídica e da obrigação tributária: “um momento essenziale ed imprescindibile dello svolgimento del rapporto giuridico di imposto sotto il profilo della necessità della verifica del concorso in concreto di presupposti per l’applicazione del tributo, della loro valutazione e della determinazione della somma che il contribuente dovrà corrispondere”. (BONO, Costantino de. *L’accertamento tributario*. Milano: Giuffrè Editore, 1966. p. 14.)

²⁹⁸ CARVALHO, P. de B. *Curso de direito...*, p. 386.

²⁹⁹ XAVIER, A. *Do lançamento no direito...*, p. 67.

pagar quantia determinada pelo produto aritmético da base de cálculo pela alíquota.³⁰⁰

Lançamento é, portanto, ato jurídico administrativo³⁰¹ e, como tal, somente pode ser definido como lançamento o ato praticado por autoridade administrativa, nos termos da legislação posta, competente para a sua produção. Não podem ser chamados de lançamento, desse modo, outros atos praticados por particulares (no “lançamento por homologação”), o depósito realizado em esfera administrativa ou judicial e, tampouco, outros atos de controle jurisdicional (a sentença) ou administrativo (decisão proferida em sede do processo administrativo tributário).³⁰²

5.5 LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO: NATUREZA CONSTITUTIVA OU DECLARATÓRIA?

Para PAULO DE BARROS CARVALHO, a determinação da natureza do lançamento, em constitutivo ou declaratório, irá depender do sistema de referência e o modelo com que se operam as categorias de direito. Na verdade, essa discussão, acaba por perder sua pertinência, ao se considerar os nortes do estudo do lançamento tributário proposto.³⁰³

ESTEVÃO HORVATH entende que a obrigação tributária nasce no exato momento da ocorrência do fato gerador, considerando que, com ele, a obrigação já está perfeitamente individualizada, cabendo ao lançamento tão-somente dar liquidez ao crédito tributário. É essa a síntese de maior parte da doutrina brasileira e também estrangeira, capitaneada pela

³⁰⁰ SANTI, E. M. D. de, op. cit., p. 155-156.

³⁰¹ Reconhecem o lançamento tributário como ato administrativo, além dos autores invocados: CANTO, G. de U., op. cit., p. 172.; MELO, J. E. S., op. cit., p. 350.; MARINS, J. op. cit., p. 314.; FIGUEIREDO, L. V. op. cit., p. 367.

³⁰² Nesse mesmo sentido é a doutrina de: XAVIER, A. *Do lançamento no direito...*, p. 67.; SANTI, E. M. D. de, op. cit., p. 280.; CAVALCANTE, D. L., op. cit., p. 97.; HORVATH, E., op. cit., p. 80.

³⁰³ CARVALHO, P. de B. *Direito tributário...*, p. 233.

expressão de ALFREDO AUGUSTO BECKER, RUBENS GOMES E SOUSA³⁰⁴, ALIOMAR BALEEIRO³⁰⁵, GERALDO ATALIBA e PEREZ DE AYALA, para citar os principais nomes³⁰⁶. Daí o caráter declaratório do lançamento para os adeptos dessa linha conceitual.³⁰⁷

SACHA CALMON NAVARRO COELHO adota posicionamento semelhante, que considera que o lançamento somente confere exigibilidade ao crédito tributário, não se podendo falar, na sua acepção, que o crédito tributário seja “constituído” pelo lançamento. Desse modo, o lançamento não tem natureza criadora, mas declaratória da obrigação tributária que já existia.³⁰⁸

Tal posição diverge, em alguns aspectos, da opinião de ALBERTO XAVIER, que trabalha a “*teoria dos graus sucessivos de eficácia*” do lançamento. De acordo com essa teoria, com a ocorrência do fato tributário, a obrigação torna-se “*existente*”. Com o lançamento é formado um título, dotado de força executiva e que dá origem à relação jurídica abstrata, traduzida no crédito tributário, nesse momento a obrigação se torna “*atendível*” e, quando verificado o prazo de recolhimento é “*exigível*” pelo sujeito ativo e “*realizável*” pelo sujeito passivo, de modo que apenas com o decurso de prazo sem o adimplemento que a obrigação se torna “*exequível*”.³⁰⁹

Pois bem, na linha de exame aqui desenvolvida, o lançamento tributário é uma norma jurídica individual e concreta, a qual visa à realização da norma geral e abstrata.

Recorde-se: a norma tributária geral e abstrata, chamada usualmente de regra matriz de incidência tributária, traz a descrição abstrata de uma classe de eventos do mundo fenomênico que podem sofrer as consequências nela previstas. Na opção terminológica de PAULO DE BARROS CARVALHO, a norma geral e abstrata oferece “*critérios*” ou “*juízos*” que possibilitam ao intérprete identificar os eventos que se subsumirão a ela e, com isso, produzir a norma individual e concreta. No antecedente da norma geral e abstrata identificam-se os

³⁰⁴ “(...) o lançamento pode ser definido como o ato administrativo declaratório que constata a ocorrência do fato gerador do imposto e faz a essa constatação a aplicação do regime legal vigente. Não é, por conseguinte, o ato administrativo do lançamento que cria a obrigação tributária. Esta surge imediatamente como consequência necessária e automática da ocorrência do fato gerador, isto é, surge desde que ocorra o fato do qual a lei faz depender a incidência do imposto (...)”. (SOUSA, Rubens Gomes de. *Estudos de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1950. p. 228.)

³⁰⁵ “Podemos dizer que o lançamento é ato jurídico administrativo vinculado e obrigatório, de individualização e concreção da norma tributária ao caso concreto (ato aplicativo), desencadeando efeitos confirmatórios-extintivos (no caso da homologação do pagamento) ou conferindo exigibilidade ao direito de crédito que lhe é preexistente para fixar-lhe os termos e possibilitar a formação do título executivo”. (BALEEIRO, A., op. cit., p. 784.)

³⁰⁶ Nessa linha: BECKER, A. A., op. cit.; ATALIBA, G.. *Hipótese de incidência...*; VIEIRA, J. R. *IPI – a regra-matriz...*; QUEIROZ, M. E. G. *Do lançamento tributário...*; PEREZ DE AYALA, J. L. op. cit.

³⁰⁷ HORVATH, E., op. cit., p. 56.

³⁰⁸ COELHO, S. C. N. *Curso de direito...*, p. 649-651.

³⁰⁹ XAVIER, A. *Do lançamento no direito...*, p. 427-428.

critérios material, temporal e espacial. Por sua vez, no conseqüente, os critérios pessoal e quantitativo, cumprindo-se recordar que é no conseqüente da norma geral e abstrata que existe a descrição abstrata da relação jurídica a se instalar com a ocorrência do evento (ou classe de eventos).³¹⁰

Na norma individual e concreta tributária – fato jurídico tributário – encontram-se “*elementos*”, na medida em que se identifica uma ação concreta no mundo real. No antecedente dessa norma, onde estará narrado o fato jurídico efectual, identifica-se o elemento material (que se refere ao critério material, à conduta humana), contextualizado em termos de tempo (elemento temporal, pertinente ao critério pessoal) e de espaço (elemento espacial, correspondente ao critério espacial) e, no seu conseqüente, os elementos pessoal (critério pessoal) e quantitativo. No conseqüente da norma individual e concreta, onde estará descrito o fato jurídico tributário relacional, há a tradução, em linguagem própria, da relação jurídica que tem nascimento, precisamente com a produção da norma individual e concreta.³¹¹

Sendo assim, ao se levar em conta que o lançamento, como norma individual e concreta, tem como conteúdo semântico do seu antecedente o relato de um evento ocorrido no mundo fenomênico, pontuado no tempo e espaço, tem ele caráter *declaratório*, tendo em vista que identifica e *declara* a ocorrência do fato jurídico tributário, ou melhor, a subsunção do evento à norma. Todavia, ao se considerar que a relação jurídica tributária, contida no conseqüente da norma individual e concreta, somente nasce com o seu relato na forma prevista pelo ordenamento, em linguagem competente, pelo lançamento tributário, o conseqüente é *constitutivo* do vínculo que passa a existir.³¹²

Entre os adeptos dessa teoria, que considera o lançamento como ato *declaratório* de um fato jurídico tributário ocorrido e *constitutivo* do crédito tributário, do vínculo tributário que se instalará, pode-se citar nomes de peso na doutrina hodierna, tais como JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES e PAULO DE BARROS CARVALHO.

Para SOUTO MAIOR BORGES, é com a ocorrência do fato gerador que surge a obrigação de caráter geral e abstrato, havendo com o lançamento – norma individual e concreta – o nascimento da obrigação de caráter *individual e concreto*. Nessa linha, o lançamento é *declaratório* da obrigação geral e abstrata, prevista na norma geral e abstrata, e *constitutivo* do crédito tributário, entendido como verdadeira obrigação individualizada.

³¹⁰ CARVALHO, P. de B. *Curso de direito...*, p. 341-343.

³¹¹ Id., *Direito tributário...*, p. 109.

³¹² Ibid., p. 234-236.

A consideração de que a obrigação tributária surgida com o fato jurídico tributário (CTN, arts. 113 e 114) é só a obrigação de caráter geral e abstrato, por isso mesmo que, sob esse aspecto, os sujeitos passivos não são considerados *uti singuli*, mas *uti universi*, pela norma geral e abstrata, em contraposição à obrigação individual e concreta decorrente do lançamento (CTN, art. 142, *caput*), envolve uma clara superação das teses declarativista e constitutivista.

(...)

O lançamento exerceria, nesses termos considerado, função declaratória para certos efeitos jurídicos (reconhecimento da existência, a cargo de determinado sujeito, da obrigação tributária; fixação quantitativa da referida prestação) e constitutiva para outros efeitos (exigibilidade da prestação; fluxo do prazo de prescrição; constituição do devedor em mora).³¹³

MARY ELBE GOMES QUEIROZ abraça a tese ora exposta que considera que o lançamento tributário tem natureza declaratória da obrigação e constitutivo do crédito tributário.³¹⁴

Na síntese de PAULO DE BARROS CARVALHO, o lançamento formaliza a obrigação tributária, declarando o acontecimento do fato jurídico e, contemporaneamente, constituindo o vínculo jurídico que passa a existir.

Pensando, assim, a natureza da norma individual e concreta, veiculada pelo ato de lançamento tributário, ou pelo ato produzido pelo sujeito passivo para apurar seu débito, nos casos estabelecidos em lei, assumirá a feição significativa de *providência constitutiva de direitos e deveres subjetivos*.

(...)

De minha parte, porém, fincando em outros antessupostos, como já ficou sobejamente esclarecido, não vejo como é possível dizer existente um fato jurídico, relacional ou não, sem manifestação adequada de linguagem competente. Tenho procurado, incessantemente, no plano da experiência jurídica brasileira, *sem o menor sinal de sua existência*.³¹⁵ (grifo do autor)

No presente trabalho, diante dos pressupostos aqui adotados, partilha-se do entendimento do professor paulista, considerando, assim, que o lançamento tem caráter declaratório, ao levar-se em conta que o seu conteúdo semântico é, precisamente, o relato de um evento pretérito, caracterizado no tempo e espaço. Ou seja, o lançamento identifica e declara a ocorrência do fato jurídico tributário. Por esse motivo os efeitos do ato de lançamento retroagem à data da ocorrência dos eventos ocorridos no mundo fenomênico. De outro lado, porém, não se pode olvidar que tais eventos somente ingressam no sistema jurídico e passam a produzir efeitos quando relatados em linguagem própria, ou seja, somente

³¹³ BORGES, J. S. M. *Lançamento tributário*, p. 421-422.

³¹⁴ QUEIROZ, M. E. G. *Do lançamento tributário...*, p. 24.

³¹⁵ CARVALHO, P. de B. *Direito tributário...*, p. 236-237.

há *eficácia* jurídica quando o fato jurídico for relato em linguagem competente. O lançamento, a partir desse enfoque, tem feição constitutiva de direitos e deveres subjetivos.³¹⁶

5.6 MODALIDADES DE PROCEDIMENTO PRÉVIO AO LANÇAMENTO

Os artigos 147 a 150, do Código Tributário Nacional, arrolam três “*modalidades de lançamento*”, na sua expressão.

De fato, o lançamento tributário, diante das peculiaridades da legislação nacional, não pode ser visto como algo estático, como um mero cálculo, pelo contrário. Devem ser estudados, principalmente, os procedimentos prévios ao lançamento, como este deve se realizar e, após, realizado o lançamento, deve-se estudar quais os seus efeitos na relação jurídica tributária. A partir desses marcos, PAULO DE BARROS CARVALHO propõe o estudo da “*dinâmica do lançamento do tributo*”.³¹⁷

Contudo, o autor nos adverte que se cuida de três modalidades de *procedimento prévio* ao lançamento tributário que, como ato administrativo, não tem sua natureza propriamente alterada pelos procedimentos que o precedem e que, em determinadas oportunidades, podem sequer existir.

De todo modo, importa examinar as “modalidades de lançamento” previstas pelo Código Tributário Nacional, uma vez que haverá repercussões quanto à disciplina jurídica a que cada espécie de procedimento está sujeita por força das previsões contidas pelo próprio ordenamento jurídico.

As três espécies que o Código Tributário Nacional prevê são: o (a) lançamento de ofício, que se equipara pelo lançamento por obra exclusivamente da Administração, na classificação de GIANNINI citada por SOUTO MAIOR BORGES; (b) lançamento por declaração ou lançamento por obra da Administração e do contribuinte, na classificação do citado autor; e (c) lançamento por homologação ou lançamento por obra somente do contribuinte.³¹⁸

Veja-se que SOUTO MAIOR BORGES não olvida que essa classificação, inspirada na doutrina italiana, não pode perder de vista que, nos termos do ordenamento jurídico tributário brasileiro posto, o lançamento tributário é ato privativo da autoridade

³¹⁶ Ibid., p. 241.

³¹⁷ Id., *Curso de direito...*, p. 424. Souto Maior Borges também reconhece a mesma imprecisão: BORGES, J. S. M. *Lançamento tributário*, p. 326.

³¹⁸ BORGES, J. S. M. *Lançamento tributário*, p. 321.

administrativa. Contudo, se pensarmos em tais modalidades como tipos de *procedimento prévio* ao lançamento e não propriamente em espécies de lançamento tributário, na ressalva de PAULO DE BARROS CARVALHO, a classificação de GIANNINI é ajustável ao Direito brasileiro.

A partir dessa premissa, pode-se falar em (i) lançamento de ofício, cujo procedimento prévio ao ato administrativo é exclusivo da Administração; (ii) lançamento por declaração, cujo procedimento fica a cargo dos administrados e da Administração; e, (iii) o lançamento por homologação, cujo procedimento prévio ficará a cargo do administrado, sendo que restaria ao fisco homologar os atos praticados por ele. Passa-se à análise de cada modalidade.

5.6.1. Lançamento de Ofício

A classificação tem por parâmetro o grau de atuação do administrado na atividade administrativa tributária, notadamente na apuração e recolhimento do tributo. Nesse caso, o administrado não tem nenhum papel, cabendo à Administração Pública proceder a todas as medidas necessárias para apurar o crédito tributário.

O lançamento de ofício é uma espécie específica, sendo realizado pela Administração nas hipóteses em que o lançamento independe de qualquer atuação do administrado ou, ainda, nos moldes do artigo 149 do Código Tributário Nacional, quando o sujeito passivo ou terceiro interessado presta informações ou quantifica o débito tributário de forma insuficiente. No caso do pagamento não pontual é pelo “lançamento de ofício” que será “constituído o crédito tributário”, na expressão do Código Tributário Nacional, tornando viável sua cobrança. A relevância do lançamento é tal, nesse sentido, que, como pondera ALBERTO XAVIER, levou o legislador constitucional a determinar que a sua regulamentação fosse objeto de reserva de lei complementar (*ex vi* do artigo 146, inciso III, da Constituição Federal).³¹⁹

Tem-se o lançamento de ofício, por exemplo, no Imposto Territorial Predial Urbano – IPTU, em que todos os dados, elementos e cálculo do quantum devido ficam a cargo da Administração.

³¹⁹ XAVIER, A. *Do lançamento no direito...*, p. 5.

Hoje, contudo, o ato de lançamento tributário é praticado predominantemente como exercício de controle e de fiscalização dos atos dos administrados – declaração e recolhimento. Revela-se, pois, como “*ato de autoridade potencialmente restritivo da propriedade e liberdade dos cidadãos*”.³²⁰

Pode ocorrer, assim, o lançamento de ofício como um sub-rogado, em outro lançamento de ofício, no lançamento por declaração e no “lançamento por homologação”, nas situações arroladas nos incisos I a IX do artigo 149 do Código Tributário Nacional. São elas: (i) quando a lei assim o determinar; (ii) quando a declaração não for prestada por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária; (iii) quando a pessoa legalmente obrigada, ainda que tenha prestado a declaração, tenha deixado de atender a pedido de esclarecimento formulado por autoridade competente, se recuse a prestá-lo ou o preste insatisfatoriamente; (iv) quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória; (v) quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício no procedimento prévio ao lançamento por homologação; (vi) quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária; (vii) quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação; (viii) quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior; (ix) quando se prove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade administrativa que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade essencial.

Nessas hipóteses, o lançamento oficioso irá substituir o próprio lançamento anterior de ofício antes promovido, o lançamento por declaração ou o “lançamento por homologação”, ou melhor, os procedimentos que o precederam³²¹. Ou seja, será produzida, pelo novo lançamento de ofício, uma outra (nova) norma individual e concreta, que substitua aquela anteriormente produzida pela própria autoridade, no lançamento direto e por declaração, ou pelo sujeito passivo no lançamento por homologação.³²²

É, precisamente, essa modalidade de lançamento, realizada predominantemente no exercício de fiscalização dos atos dos administrados, cujo controle dentro do próprio âmbito administrativo será objeto de exame nos capítulos seguintes.

³²⁰ Ibid., p. 15.

³²¹ BORGES, J. S. M. *Lançamento tributário*, p. 341.

³²² Não se está aqui a afirmar, pontue-se, que o lançamento possa ser praticado pelo sujeito passivo, já que é ato de competência privativa de autoridade administrativa.

5.6.2 Lançamento por Declaração

Há, nesse caso, a interação entre o cidadão-administrado e a Administração. O sujeito passivo ou terceiro apresenta uma declaração com os dados que interessam para fins do lançamento, que é levado a efeito pela Administração, nos termos do artigo 147 do Código Tributário Nacional. A existência dessa declaração é pré-requisito procedimental do ato de lançamento que será expedido, num momento seguinte, pela Administração.³²³ Trata-se de “*dados fáticos*”, na expressão de LUCIANO AMARO, os quais, sendo prestados corretamente, possibilitarão que o lançamento seja realizado pelo fisco.³²⁴

HUGO DE BRITO MACHADO, ao comentar o Código Tributário Nacional, faz a seguinte distinção entre o lançamento por declaração e por homologação, contribuindo na compreensão das características essenciais de cada qual:

Já sabemos que em relação aos tributos sujeitos ao lançamento por declaração a lei estabelece para o sujeito passivo da obrigação tributária principal o dever de fazer a declaração, vale dizer, de prestar à autoridade administrativa as informações quanto aos elementos de fato indispensáveis ao lançamento, mas estabelece para a autoridade o dever de fazer a determinação do valor do crédito tributário, a partir dessas informações, e notificar em seguida o sujeito passivo para fazer o pagamento correspondente, de sorte que sem tal notificação não haverá mora por parte do sujeito passivo.

A distinção essencial entre o lançamento por declaração e o lançamento por homologação está em que no primeiro a lei impõe ao contribuinte o dever de prestar informações à Administração Tributária quanto ao fato gerador do tributo, mas a exigibilidade deste fica a depender de uma providência da autoridade administrativa. Prestadas as informações, isto é, feita a declaração, o contribuinte fica a aguardar o lançamento que a autoridade fará com base nelas. Não tem o dever de pagar antes de ser notificado do lançamento. Já no segundo, o contribuinte é obrigado a apurar o valor do tributo e antecipar o pagamento respectivo. Pode ser, ou não, obrigado a levar à Administração Tributária informações quanto aos fatos com os quais trabalhou nessa apuração. Isto não importa. Tanto a lei pode atribuir ao contribuinte o dever de levar as informações à Administração Tributária, como atualmente ocorre em relação à maioria dos impostos, como pode simplesmente deixar a cargo da autoridade administrativa a busca de tais elementos junto ao contribuinte.

(...)

A palavra notificação, no sentido em que está sendo aqui empregada, designa o ato pelo qual a Administração Tributária informa o sujeito

³²³ BORGES, J. S. M. *Lançamento tributário*, p. 321.

³²⁴ AMARO, Luciano, op. cit., p. 358.

passivo da obrigação tributária haver feito contra ele um lançamento, e convoca para fazer o pagamento respectivo.³²⁵

Na lição de HUGO DE BRITO MACHADO fica claro que a diferença fundamental entre o lançamento por declaração e o lançamento por homologação não está simplesmente na obrigatoriedade de o sujeito passivo prestar informações ao Fisco. No lançamento por declaração, o cálculo do montante devido pode ficar a cargo do sujeito passivo ou de terceiro, contudo, diferencia-se do lançamento por homologação, na medida em que deverá existir, necessariamente, o ato de lançamento tributário pela autoridade competente, o qual será posterior à declaração e anterior ao pagamento realizado. Logo, na conclusão de LUCIANO AMARO, “*mesmo que o declarante já faça, no documento a ser apresentado, as operações necessárias a quantificar o montante do tributo, só haverá lançamento quando a autoridade, (...), efetivar, documentalmente, o ato de lançamento*”.³²⁶

No lançamento por homologação, ao contrário, o pagamento do tributo é realizado sem que exista o ato de lançamento.³²⁷

5.6.3 Lançamento por Homologação

No lançamento por homologação os trabalhos para apuração e recolhimento do crédito tributário são realizados pelo cidadão-administrado. A doutrina de PAULO DE BARROS CARVALHO³²⁸, SOUTO MAIOR BORGES³²⁹, ESTEVÃO HORVATH³³⁰, EURICO DINIZ SANTI³³¹, apenas para citar alguns nomes, chama atenção à imprecisão terminológica que a locução “lançamento por homologação” possui. Isso porque, no chamado “lançamento por homologação” ou no “autolancamento”, expressão escolhida por ESTEVÃO HORVATH, não há que se falar propriamente em lançamento tributário, conceituado como ato jurídico administrativo, produzido pela Administração tributária.

³²⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao código tributário nacional*. São Paulo: Atlas, 2005. v. 3. p. 137.

³²⁶ AMARO, L., op. cit., p. 358.

³²⁷ Referenda também essa conclusão, além de Hugo de Brito Machado: COELHO, Sacha Calmon Navarro. Lançamento tributário e decadência. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Lançamento tributário e decadência*. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2002. p. 403.

³²⁸ CARVALHO, P. de B. *Curso de direito*, p. 208-211.

³²⁹ BORGES, J. S. M. *Lançamento tributário*, p. 366-369.

³³⁰ HORVATH, E., op. cit., p. 75-80.

³³¹ SANTI, E. M. D. de, op. cit., p. 216-218.

O particular participa, assim, na lição de ESTEVÃO HORVATH, do que ele denomina de “procedimento de lançamento”, o “*procedimento de aplicação do tributo, o procedimento tendente a verificar a ocorrência do fato jurídico tributário e apurar o quantum devido. Porém, o ato liquidatório é um ato administrativo, privativo da Administração*”.³³²

A questão principal, portanto, no que concerne ao estudo do “lançamento por homologação”, na expressão do Código Tributário Nacional e por isso aqui escolhida, está em determinar qual a sua natureza jurídica.

ESTEVÃO HORVATH destaca as principais construções da doutrina a respeito da natureza jurídica do *autolancamento*: (a) operação intelectual do sujeito passivo; (b) ato administrativo tácito; (c) ato administrativo realizado por particular; (d) lançamento provisório; (e) ato de colaboração do administrado.³³³ Cumpre examinar cada uma dessas noções, notadamente a partir das críticas feitas por MARIA JOSÉ FERNANDEZ PAVES³³⁴.

Ainda que a (a) operação mental realizada pelo particular seja importante, ela é juridicamente irrelevante, ao se considerar que o ordenamento jurídico atribui efeitos às declarações prestadas pelos particulares e ao pagamento antecipado. A operação intelectual em si, mesmo sendo necessária à apuração do quantum devido, enquanto não se traduzir em linguagem válida, prevista pelo ordenamento jurídico como tal, não é recepcionada pelo sistema jurídico e não produz nenhum efeito.³³⁵

A tese do “autolancamento” como (b) ato tácito ou presumido de liquidação tem origem alemã e, depois de passar pela doutrina italiana, chegou à espanhola e à brasileira. Essa fórmula pretendia inserir em algum ponto dos cânones e procedimentos clássicos da gestão tributária o “lançamento por homologação”. Segundo dita teoria, a declaração apresentada pelo particular, mesmo que de acordo com o Direito, não supõe, por si só, que se converta em lançamento sem a intervenção da Administração, que faz seu o projeto da liquidação oferecido pelo devedor. Sem o pronunciamento administrativo – qualquer que seja sua forma – não há, em suma, um ato que produz efeitos jurídicos próprios do lançamento; há apenas um ato, em que o particular propõe um conteúdo à liquidação para a Administração, podendo esta dar-lhe caráter jurídico. Logo, quando a Administração recebe a “proposta do lançamento” do particular, ou aceita-a e procede ao lançamento naqueles termos, ou rejeita-a e retifica o ato, produzindo um ato de lançamento propriamente dito. Tal teorização admite,

³³² HORVATH, E., op. cit., p. 79.

³³³ Ibid., loc. cit.

³³⁴ PAVES, Maria Jose Fernandez. *La autoliquidacion tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 1995. p. 75-171.

³³⁵ Ibid., p. 78.

ainda, as hipóteses em que o lançamento é presumido, quando a Administração ao receber uma proposta se mantém em silêncio a respeito dela.³³⁶

A crítica que se faz à referida teorização leva em consideração que os atos praticados pelo particular, que não exerce função pública, não podem ser qualificados como *ato administrativo* por falta do elemento subjetivo condicionante. Tanto é assim, que o próprio Código Tributário Nacional reserva à Administração Pública a exclusividade para a expedição do ato de lançamento, quando se refere à homologação dos atos do administrado. Não se pode falar, desse modo, em lançamento “presumido” ou “tácito”, diante das características atribuídas a este ato pelo ordenamento, nos moldes do artigo 142 do Código Tributário Nacional. O ato de lançamento reclama por um pronunciamento (uma declaração, manifestação de vontade, como ato administrativo que é) expresse sobre o conteúdo da obrigação tributária, incompatível com a forma presumida ou tácita. Não se pode esquecer que o poder lançador é um poder-dever da Administração, impondo-lhe o dever de proceder ao lançamento do tributo com a expedição do ato administrativo tributário. É dizer, nos termos do ordenamento pátrio vigente, ainda que a prática seja a inércia da Administração, não há norma que a exonere de expedir o ato de lançamento nos tributos sujeitos ao “lançamento por homologação”.³³⁷

A tese do (c) “lançamento por homologação” como ato administrativo realizado por particular, igualmente, não resiste. Isso porque, como foi objeto de análise no presente trabalho, o ato de lançamento (previsto no artigo 142 do Código Tributário Nacional) não pode ser equiparado com os atos do particular produzidos no chamado “lançamento por homologação”, já que a função lançadora é de atribuição exclusiva dos órgãos da Administração. Não se pode admitir que o sujeito passivo ou o responsável tributário se torne substituto da Administração, tendo em vista que, simplesmente, não podem realizar função pública; pelo contrário, são os administrados que se limitam a cumprir deveres legais de prestar informações ou declarações e proceder ao recolhimento de quantia antecipada.³³⁸

³³⁶ José Souto Maior: “Conclui-se, então, que, por efeito do Código Tributário Nacional, não ocorrerá necessariamente a prática do ato de lançamento (homologação expressa) nos casos de lançamento por homologação, porque é legalmente prevista a alternativa da homologação ficta, pela exaustão do prazo quinquenal, sem que se verifique, desta sorte, a efetivação desse ato administrativo. Praticada a homologação expressa ocorre o respectivo lançamento. Não havendo expressa considera-se, nada obstante, tacitamente homologada a atividade, inclusive, quando for o caso, o pagamento realizado anteriormente pelo sujeito passivo, uma vez decorrido o quinquênio”. (BORGES, J. S. M. *Lançamento tributário*, p. 391.)

³³⁷ Nesse sentido: XAVIER, A. *Do lançamento tributário*..., p. 89.; SANTI, E. M. D. de, op. cit., p. 223.

³³⁸ No sentido de que somente a Administração Tributária tem competência para expedir ato administrativo de lançamento: MELO, J. E. S. op. cit., p. 350; MARINS, J., op. cit., p. 314.; FIGUEIREDO, L. V., op. cit., p. 367.

Rechaça-se, ainda, a tese do “lançamento por homologação” como (d) lançamento provisório. Por essa teoria, o *autolançamento* seria equiparável a um ato administrativo, pelo menos do ponto de vista material, se constituindo em verdadeiro lançamento tributário em sentido estrito; nessa linha, a atividade lançadora não se restringiria à Administração.

MARIA JOSÉ PAVES, examinando parte da doutrina espanhola que acolhe essa tese, faz precisa crítica observando que o ordenamento espanhol – tal como o brasileiro, daí sua menção – prevê a exigência de um ato administrativo, um pronunciamento administrativo ao final, precisamente a “homologação do lançamento”. Para a autora, a tese é, pois, contraditória em si mesma, isso porque, se o ordenamento jurídico pede a produção de um ato administrativo, ou seja, se requer uma atividade administrativa, a atividade do particular não se constitui como ato administrativo.³³⁹

Por fim, quanto à última tese citada por ESTEVÃO HORVATH³⁴⁰, para explicar a natureza jurídica do “lançamento por homologação”, como sendo (e) ato de colaboração do administrado.³⁴¹ A crítica que aqui se faz é no sentido de que, mesmo que a legislação imponha deveres aos particulares, tais deveres não se limitam à colaboração com a Administração. No “lançamento por homologação” é atribuído ao particular um plexo de deveres, que estão inscritos no âmbito do dever geral de contribuir (como deveres de declarar e antecipar o recolhimento), e redundam na segurança jurídica do próprio contribuinte, que será consciente de que a atuação administrativa girará em torno das informações prestadas, sem prejuízo de uma posterior ação investigadora. Trata-se, pois, de deveres que levam o contribuinte a não se limitar ao recolhimento do tributo, impondo-lhe o cumprimento de outros deveres.

Seguindo a orientação da doutrina de PAULO DE BARROS CARVALHO³⁴², EURICO DINIZ SANTI³⁴³, ESTEVÃO HORVATH³⁴⁴ e DENISE LUCENA³⁴⁵ reconhecem que, materialmente, como atividade, as operações do particular e da Administração coincidem, já que, desde uma

³³⁹ PAVES, M. J. F., op. cit., p. 75-171.

³⁴⁰ HORVATH, E., op. cit., p. 85.

³⁴¹ Acolhe essa tese Alberto Xavier: “A elaboração dos referidos documentos (as ‘declarações-liquidações’ a que se refere a doutrina espanhola), de harmonia com a lei fiscal, bem como a indicação neles do imposto correspondente ao valor da transação, constitui, porém, não a forma de um ato jurídico de aplicação da norma tributária material, anterior ao pagamento, mas a simples realização de um *dever tributário acessório*, imposto por lei para meros efeitos de fiscalização ou controle da legalidade dos pagamentos efetuados”. (XAVIER, A. *Do lançamento tributário...*, p. 83.)

³⁴² CARVALHO, P. de B. *Curso de direito...*, p. 248.

³⁴³ SANTI, E. M. D. de, op. cit., p. 233.

³⁴⁴ HORVATH, E., op. cit., p. 79.

³⁴⁵ CAVALCANTI, D. L., op. cit. p. 104.

perspectiva lógica, não há diferenças entre a atividade realizada pela Administração e pelo administrado ao verificarem a ocorrência do evento (“fato gerador”), identificarem a matéria tributável e apurarem o quantum devido. A diferença estará na forma e nos efeitos jurídicos atribuídos pelo ordenamento jurídico a cada qual.³⁴⁶ O que não quer dizer, frise-se desde logo, que o particular pratique ato de lançamento, já que é o mesmo privativo de autoridade administrativa.

Um dos pressupostos teóricos deste trabalho é o de que a norma geral e abstrata, inclusive a tributária, pede, para sua concretização no plano real, a produção da respectiva norma individual e concreta. A norma geral e concreta é, enfim, a aplicação da lei ao caso concreto, a partir da classe de eventos descritos na norma geral e abstrata. Foi objeto de exame, ainda, que a norma jurídica é resultado de aplicação e criação do Direito pelo intérprete, por meio de um processo imprescindível de interpretação. Para ESTEVÃO HORVATH, um bom exemplo de norma individual e concreta é a sentença judicial, na qual “*o juiz, ao decidir uma demanda, diz-se que ‘aplica a lei ao caso concreto’, e o faz, exatamente, por intermédio da emissão de uma norma individual e concreta*”.³⁴⁷

A norma individual e concreta será produzida pela Administração Pública, o que se dá, em geral, com a expedição do ato administrativo, mas será, ainda, produzida pelo particular, como no âmbito do Direito Civil, nos contratos firmados entre duas ou mais partes. Trata-se de norma individual e concreta produzida por particulares.³⁴⁸ Aliás, a própria Administração quando celebra contrato com particulares está a produzir a norma individual e concreta.

No Direito Tributário, a produção da norma individual e concreta – que EURICO DINIZ SANTI chama de *ato-norma de formalização instrumental*³⁴⁹ – pelo particular está prevista no artigo 150 do Código Tributário Nacional, que imputa ao sujeito passivo, quando a legislação assim o determinar, “*o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa*” do tributo. Nesse passo, cumpre observar que somente é possível antecipar o pagamento do tributo após a aplicação da norma geral e abstrata tributária ao caso concreto, o que se dá com a produção da norma individual e concreta, por meio da qual serão determinados todos os contornos da relação jurídica tributária que está a se instalar. Todavia,

³⁴⁶ Para Souto Maior Borges, a atividade é logicamente equiparável, mas existem diferenças quanto aos efeitos que produzem. Para o autor, somente os atos da Administração podem ser considerados atos jurídicos no sentido estrito. (BORGES, J. S. M. *Lançamento tributário*..., p. 391.)

³⁴⁷ HORVATH, E., op. cit., p. 17.

³⁴⁸ Vale recordar que para Kelsen e seus seguidores, a norma individual e concreta é produzida tão-somente por autoridade legislativa, administrativa ou judiciária. (KELSEN, H., op. cit., p. 111-113.)

³⁴⁹ SANTI, E. M. D. de, op. cit., p. 220.

“o ‘ato-norma formalizador instrumental’ realizado pelo sujeito passivo, não obstante configure um lançamento em sentido material (operativo), não é ‘ato-norma administrativo’”.³⁵⁰

Isso tudo para dizer que, no lançamento por homologação, há a produção de norma individual e concreta tributária pelo particular. Seguindo a orientação de PAULO DE BARROS CARVALHO, então, não existe nenhuma diferença, como “atividade”, entre o ato praticado pelo agente administrativo e o particular ao identificar os eventos ocorridos no mundo real, os quais guardam relação com os critérios estabelecidos na norma geral e abstrata (regra matriz de incidência) e ao descrevê-los em linguagem própria.³⁵¹

Acentua, ainda, o professor paulista, que, diversamente de outros sistemas, que deram, por exemplo, o nome de “*determinación*” para o ato da Fazenda e “*autodeterminación*”³⁵² para o ato do contribuinte, o legislador brasileiro preferiu manter sob a competência da Administração ambos os atos, inserindo a chancela da “homologação”, a fim de dar força confirmatória pela Administração ao ato do sujeito passivo. Para PAULO DE BARROS CARVALHO, no entanto, o “homologatório” exercido pela Fazenda não passa de um “ato de fiscalização”. Aliás, tal assertiva fica, para ele, patente ao se considerar que, caso não se considerem corretos os procedimentos realizados pelo sujeito passivo, caberá ao agente administrativo promover o lançamento substitutivo ao ato do contribuinte (lançamento oficioso).³⁵³

ESTEVÃO HORVATH conclui da mesma forma:

O “autolancamento” é o ato, ou o conjunto de atos do particular, que, materialmente, tem o mesmo conteúdo do lançamento, mas não pode produzir os efeitos próprios deste – uma vez que não provém da Administração – a não ser mediante uma ficção jurídica, ou equiparação ao ato de lançamento, o que ocorrerá no caso de ser confirmado (o autolancamento) pela Administração, expressamente, ou pelo decurso de tempo apto a provocar os efeitos do silêncio positivo do Fisco.³⁵⁴

³⁵⁰ Ibid., p. 220-221.

³⁵¹ CARVALHO, P. de B. *Curso de direito...*, p. 430.

³⁵² Quanto à *autoliquidación*, instituto da legislação espanhola, tomando-se os cuidados pertinentes, Perez de Ayala rechaça o entendimento de parte da doutrina que o considera como lançamento tributário propriamente, já que não há um ato da Administração. Em todo o caso, para o autor, seu conteúdo e seus efeitos são semelhantes aos estabelecidos pelos lançamentos procedidos pela Administração, à exceção do fato de que a *autoliquidación* não poderá ser impugnada como ato administrativo pelo sujeito passivo. (PEREZ DE AYALA, José Luis; BECERRIL, Miguel Perez de Ayala. *Fundamentos de Derecho Tributário*. 3. ed. Madrid: Edersa, 1999. p. 163-177.)

³⁵³ CARVALHO, P. de B. *Curso de direito...*, p. 432.

³⁵⁴ HORVATH, E., op. cit., p. 79.

Nessa medida, um dos aspectos fundamentais que deve ser ponderado no estudo do lançamento por homologação é de que ao levá-lo a efeito, o particular está atendendo a um plexo de deveres legais, tanto no que se refere à apresentação das declarações pertinentes (deveres instrumentais) quanto ao pagamento da importância por ele apurada como devida (obrigação principal). Não se trata, todavia, *apenas* do cumprimento de deveres instrumentais, na medida em que o ordenamento jurídico posto atribui efeitos aos atos praticados pelos contribuintes.

Nesse passo, cumpre notar que o artigo 150, *caput*, do Código Tributário Nacional, traz previsão, em abstrato, quanto à existência da modalidade “lançamento por homologação”, cabendo à legislação de regência de cada tributo, ao instituí-lo, determinar qual a modalidade de procedimento prévio ao lançamento que determinado tributo estará sujeito e fixar as regras pertinentes à apuração e recolhimento do quantum devido. Os efeitos dos atos praticados pelo sujeito passivo estão previstos, ainda de maneira ampla e abstrata, pelo §2º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, ao dispor que: “*os atos a que se refere o parágrafo anterior [do sujeito passivo] serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação*”.

Os efeitos dos atos dos cidadãos-administrados serão, nos termos do próprio *caput* do artigo 150, melhor definidos pela legislação de regência de cada tributo. A exemplo, observe-se o regime jurídico do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços. No âmbito do Estado do Paraná, a Lei Orgânica do ICMS – Lei nº 11.580, de 1996, atribui ao sujeito passivo, nos termos do disposto no artigo 26, o dever de apuração e recolhimento do tributo. Por sua vez, os deveres do sujeito passivo são disciplinados em termos mais específicos por outras normas previstas na própria Lei Orgânica, em Convênios ou, ainda, na legislação regulamentar do tributo. A esse propósito, cumpre notar, no âmbito da legislação paranaense, que o tributo declarado pelo sujeito passivo em documento próprio (GIA/ICMS) e não recolhido no prazo legal será inscrito em dívida ativa, “*não cabendo em consequência da declaração do próprio contribuinte, qualquer reclamação ou recurso*”, nos exatos termos do artigo 57 da Lei nº 11.580/96. Nos ditames da legislação de regência do ICMS, no âmbito do Estado do Paraná, portanto, o particular produz a norma individual e concreta, elabora outros documentos (notas fiscais, livros, declarações), com efeitos jurídicos próprios.

Logo, no “lançamento por homologação”, por meio de determinação legal, é atribuída ao particular, que pode ser tanto o próprio sujeito passivo da relação, como o substituto tributário, o dever legal de reconhecer a ocorrência do evento (“fato gerador”) previsto na norma geral e abstrata tributária, determinar a matéria tributável, apurar o

montante devido, se auto-identificando como sujeito passivo ou responsável tributário. Isto é, o particular tem um verdadeiro dever legal de produzir a norma individual e concreta tributária e convertê-la em linguagem própria. Do mesmo modo, está obrigado a efetuar o recolhimento do quantum devido por ele apurado.

Uma questão posta em discussão, no âmbito do “lançamento por homologação”, é, pois: o que seria homologado pela Fazenda Pública?

Para o PAULO DE BARROS CARVALHO a expressão adotada pelo Código Tributário Nacional – lançamento por homologação – é infeliz, pois não se homologa o “lançamento” levado a efeito pelo particular, até porque lançamento não há, visto se tratar de ato de competência exclusiva da Administração. Isto é, na sua acepção homologa-se o *pagamento* efetuado por antecipação.³⁵⁵ No mesmo sentido, JAMES MARINS³⁵⁶, SACHA CALMO NAVARRO COELHO³⁵⁷ e JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO³⁵⁸. Logo, não havendo pagamento não há nada para ser homologado.

Nesse âmbito, cumpre recordar a relevante observação de HUGO DE BRITO MACHADO.³⁵⁹ O autor lembrar que, na época da elaboração do Código Tributário Nacional, a legislação tributária atribuía ao particular o dever de apurar e recolher o tributo. Contudo, com a correr dos anos, evoluíram as atribuições dos administrados que passaram a ter maiores deveres na gestão tributária, cabendo-lhes, além de procederem à apuração do tributo a recolher, por meio de operação metal, apresentar diversas informações ao Fisco por *meios* específicos, previstos no ordenamento. Essas informações oferecidas à Administração Tributária, decorrentes de imposição legal, são verdadeiras *declarações* prestadas pelos particulares, de acordo com o ordenamento jurídico brasileiro³⁶⁰ e, como tal, produzem efeitos jurídicos próprios. É a partir, então, dessa consideração que o autor entende que o objeto da homologação existente no chamado “lançamento por homologação” é a atividade de apuração e não o pagamento do tributo. “A *apuração do valor devido, que é atividade privativa da autoridade administrativa e que, por isto mesmo, quando praticada pelo contribuinte, fica a*

³⁵⁵ CARVALHO, P. de B. *Curso de direito...*, p. 210.

³⁵⁶ “Homologa-se o pagamento antecipado que o sujeito passivo entrega à Fazenda Pública, formando assim (expressa ou tacitamente) o ato de lançamento, por parte daquele que, por determinação legal, tem essa exclusiva competência”. (MARINS, J. op. cit., p. 320.)

³⁵⁷ “O que a Fazenda homologa é o pagamento, por isso objeto da homologação”. (COELHO, S. C. N. *Lançamento tributário...*, p. 404.)

³⁵⁸ “A homologação será do pagamento no caso de se tratar de operação tributada (apuração de valor a recolher) (...)”. (MELO, J. E. S., op. cit., p. 355).

³⁵⁹ MACHADO, H. de B. *Lançamento tributário...*, p. 231.

³⁶⁰ Relativamente ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), a legislação do município de Curitiba que o institui, por exemplo, prevê, no artigo 16 da Lei Complementar nº 40/01, que “os contribuintes, cujo imposto for calculado por meio de alíquotas percentuais, deverão *declarar* e recolher o respectivo imposto na forma e prazos fixados em regulamento”.

*carecer da homologação da autoridade, para que possa ingressar no mundo jurídico como atividade administrativa”.*³⁶¹

EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI parte do pressuposto de que homologação é uma comparação, um cotejamento. Considera, assim, que, compara-se a norma individual e concreta produzida pela Administração *com* a norma individual e concreta produzida pelo administrado. Sendo assim, se houver identidade entre ambas, a declaração (na sua expressão “*o crédito instrumental formalizado*”) é homologada; se a identidade de normas for seguida do pagamento antecipado, realiza-se o suposto normativo da extinção do crédito tributário.³⁶²

Contudo, são raros os casos de homologação expressa dos atos praticados pelo particular (declaração e recolhimento antecipado). SACHA CALMON NAVARRO COELHO afirma que, na sua vida profissional, nunca presenciou a homologação expressa realizada pela Administração nos tributos sujeitos a essa modalidade de procedimento prévio ao lançamento. Na sua opinião, a homologação expressa não interessa à Administração.³⁶³

De fato, para não usar a expressão “nunca”, tem-se que na grande maioria das situações a Administração silencia, manifestando-se apenas quando revê os atos, procedendo ao lançamento oficioso, acompanhado da aplicação de penalidade. Com isso, a fim de atribuir limites temporais a essa atividade investigatória e controladora, em nome da segurança jurídica, o ordenamento jurídico tributário brasileiro, por meio da previsão contida no §4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, limitou a atuação do sujeito ativo no lapso de cinco anos. Nos seus termos: “*se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito*”.

A linha doutrinária de LUCIANO AMARO³⁶⁴ e JOSÉ CARLOS MOREIRA ALVES³⁶⁵, a qual não se adere, considera que com o decurso do prazo temporal previsto no §4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional haveria a “homologação tácita” do lançamento. Contudo, na ponderação de EURICO DINIZ DE SANTI, “*a inércia não produz norma*”. A inércia se dá no

³⁶¹ MACHADO, H. de B. Lançamento tributário..., p. 231.

³⁶² SANTI, E. M. D. de, op. cit., p. 222.

³⁶³ COELHO, S. C. N. O Lançamento tributário..., p. 404.

³⁶⁴ Pela tese da “homologação tácita”, Luciano Amaro pondera: “Que o decurso do prazo associado ao silêncio da autoridade é extintivo de eventuais pretensões do Fisco, tanto numa hipótese como noutra, na há dúvida; porém, tendo havido pagamento, dá-se (na mecânica engendrada pelo CTN), o lançamento por *homologação tácita*, e, se não tiver ocorrido pagamento, nenhum lançamento terá ocorrido, nem poderá ocorrer, dada a decadência”. (AMARO, L., op. cit., p. 365).

³⁶⁵ ALVES, José Carlos Moreira. Conferência Inaugural XXIV Simpósio Nacional de Direito Tributário. Direitos fundamentais do contribuinte. *Pesquisas Tributárias Nova Série*, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 6, p. 15-41, 2000.

tempo e no espaço, é um fato, não é norma.³⁶⁶ Não se pode falar, portanto, em “homologação tácita do lançamento”, primeiro porque a atividade do particular não se caracteriza como lançamento propriamente dito e, segundo, porque não há homologação tácita por decurso de prazo, há decadência do direito de a Administração Tributária rever os atos do particular e proceder ao lançamento de ofício. Com o decurso de prazo, há perda do direito da Fazenda. Corroboram essa afirmação JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO³⁶⁷, SACHA CALMON NAVARRO COELHO³⁶⁸, HUGO DE BRITO MACHADO³⁶⁹ e ALBERTO XAVIER³⁷⁰.

5.7 INSERÇÃO DA NORMA INDIVIDUAL E CONCRETA NO SISTEMA JURÍDICO

5.7.1 Inserção da Norma Individual e Concreta Produzida pelo Particular no “Lançamento por Homologação”

Como examinado, no “lançamento por homologação”, por meio de determinação legal, é atribuído ao particular – sujeito passivo da relação – o dever de reconhecer a ocorrência do evento (“fato gerador”), descrito na norma geral e abstrata, determinar a matéria tributável, apurar o montante devido e reconhecer a sua própria situação na relação jurídico-tributária (no pólo passivo). Isto é, ao particular é atribuído o dever legal de produzir a norma individual e concreta tributária e, ainda, a obrigação de efetuar o recolhimento do quantum apurado.

Sucedo que, dentro dos pressupostos aqui adotados, a produção da norma individual e concreta, seja pelo particular, seja pela Administração Tributária, somente

³⁶⁶ SANTI, E. M. D. de, op. cit., p. 223.

³⁶⁷ MELO, J. E. S. op. cit., p. 353.

³⁶⁸ COELHO, S. C. N. Lançamento tributário..., p. 406.

³⁶⁹ “Da inércia da fazenda Pública decorre para ela a extinção de seu direito de lançar. De sua inércia não pode decorrer para ela a constituição do crédito. Se o sujeito passivo da obrigação tributária realizou a apuração do valor do tributo mas a Administração Tributária ficou inerte, não homologou essa apuração, o decurso de tempo não pode criar para o titular da relação tributária, inerte, o direito de crédito que decorreria da homologação expressa. Por isto, repita-se, não se pode falar em homologação tácita, da qual resulta a constituição do crédito tributário, sem que tenha havido o pagamento que o extingue”. (MACHADO, H. de B. Lançamento Tributário..., p. 232.)

³⁷⁰ “Não há lugar para um verdadeiro lançamento no âmbito do chamado ‘lançamento por homologação’, na medida em que inexistente um ato administrativo propriamente dito, não se podendo, do mesmo modo, se falar em “lançamento tácito”, o que há é a inércia com efeitos preclusivos de direito. (XAVIER, A. *Do lançamento no direito...*, p. 91.)

ingressa no sistema jurídico se convertida em *linguagem* própria, validamente prevista pelo ordenamento. Nos dizeres de PAULO DE BARROS CARVALHO, integralmente aqui adotados, “a regra jurídica individual e concreta, quando ficar a cargo do contribuinte, há de constar de um documento especificamente determinado em cada legislação”.³⁷¹

Atos jurídicos, no conceito de OSWALDO ARANHA BANDEIRA DE MELLO, “são manifestações de vontade humana com objetivo de produzir efeitos de direito”.³⁷² Na definição de CARLOS ARI SUNDFELD, “ato jurídico é uma prescrição, uma norma. Em outras palavras: uma regra destinada a regular comportamentos. (...) o ato jurídico pode não resultar de uma manifestação de vontade humana, mas significará sempre uma declaração, destinada a reger o comportamento de alguém”. O ato jurídico é o significado de uma manifestação de vontade, de uma declaração perante o Direito.³⁷³

Quando o particular presta as declarações, nos documentos próprios, pertinentes à ocorrência do fato jurídico tributário (já convertido em linguagem própria), está a produzir um ato jurídico, cuja obrigatoriedade e efeitos decorrem, específica e exclusivamente, de previsão legal. Por sua vez, o recolhimento do tributo apurado é, também, um ato jurídico derivado de uma determinação e previsão *ex lege*.³⁷⁴

O sujeito passivo ao declarar que praticou um comportamento (evento) tipificado em lei (na norma geral e abstrata) está, por esse ato jurídico, emitindo uma declaração, um verdadeiro reconhecimento quanto à prática de determinadas condutas-signo presuntivas de riqueza (promover a circulação de mercadorias, auferir renda, prestar serviços, etc.). Mas, insista-se, dita declaração não é apenas uma faculdade do sujeito passivo, é um autêntico dever tributário, uma vez que sem tais informações a Administração ficaria impedida de proceder à “gestão” tributária. Todavia, essa atividade do cidadão-administrado não se caracteriza propriamente em lançamento tributário, ato administrativo privativo da autoridade competente.³⁷⁵

³⁷¹ CARVALHO, P. de B. *Curso de direito...*, p. 433.

³⁷² BANDEIRA DE MELLO, Oswaldo Aranha. *Princípios gerais de direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Forense, 1969. v. 1. p. 374.

³⁷³ SUNDFELD, Carlos Ari. *Fundamentos de direito público*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 86-87.

³⁷⁴ Em sentido contrário são as conclusões de Alberto Xavier, para quem no “lançamento por homologação” apesar de os atos praticados pelos particulares se equipararem, em termos lógicos, dos atos da Administração no lançamento tributário, tais atos não se tem relevância jurídica: “Certo, não pode duvidar-se que em determinados casos o contribuinte, para cumprir o imperativo decorrente da norma tributária, procede a uma operação que, do estrito ponto de vista lógico, é idêntica à efetuada pela Administração fiscal: (...). Esta operação não é, contudo, dotada de relevância jurídica. Trata-se apenas de simples operações mentais, que constituem quando muito um pressuposto de fato da conduta do devedor, mas que não constituem um ato jurídico autônomo, a que sejam imputáveis efeitos jurídicos próprios – e isto seja qual for a posição de que se adote quanto à natureza do pagamento”. (XAVIER, A. *Do lançamento no direito...*, p. 81.)

³⁷⁵ Nesse sentido: CAVALCANTE, D. L., op. cit., p. 104-105.

O dever de prestar a declaração é, *ainda (também)*, um dever formal, uma “obrigação acessória”, na expressão do Código Tributário Nacional, pois, na sistemática presente do ordenamento posto, irá repercutir na viabilidade de fiscalização do próprio cidadão-contribuinte que apresenta as informações, bem como com relação a outros contribuintes.

Veja-se que, além das declarações serem elaboradas pelos particulares, por óbvio, devem ser *disponibilizadas* à Administração, pelos meios e formas previstos em lei, tendo em vista que, sem essa apresentação, o processo comunicacional não restaria concluído.³⁷⁶

O particular, portanto, quando presta informações validamente à Administração Tributária, fica a elas vinculado, sendo que a possibilidade de retificação das declarações dependerá da legislação de regência de cada tributo. Via de regra, antes de iniciado o procedimento de fiscalização, é possível a retificação, mediante a apresentação de uma “declaração retificadora” que representa, na verdade, uma nova norma individual e concreta produzida pelo administrado, substituta da originária. Nessa linha, por consequência, caso seja apurada quantia a maior a ser recolhida, a retificação deverá ser acompanhada do pagamento da diferença a recolher, com os acréscimos legais.

Reflita-se, porém, que a Administração Tributária, até por não intervir nas declarações e procedimentos dos particulares, não está a eles *plenamente* (apenas parcialmente) vinculada, podendo, na sua atividade investigatória, desconsiderá-los. É o que expressamente prevê o §2º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, quando aduz, ainda que de forma imprecisa, que: “*não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito*”. Quer parecer que a “obrigação tributária”, a que tal dispositivo se refere, é a nova “obrigação” (crédito tributário) que poder vir a se instalar com a produção de uma nova norma individual e concreta – substituta da norma produzida pelo particular – realizada em lançamento oficioso. Note-se, no entanto, que o §3º do mesmo artigo 150 ressalva a vinculação parcial da atividade fiscalizatória e a efetiva produção de efeitos jurídicos dos atos do sujeito passivo, ao pontuar que tais atos “*serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação*”.

³⁷⁶ SANTI, E. M. D. de, op. cit., p. 233.

Na síntese de DENISE LUCENA, produzida a norma individual e concreta pelo cidadão-contribuinte, ela se torna *“um ato jurídico, passível, entretanto, de revisão ou modificação administrativa ou judicial, como todo e qualquer ato jurídico, conforme determina a legislação”*.³⁷⁷

Logo, mesmo que norma de aplicação da regra-matriz esteja a cargo do próprio sujeito passivo, que deve atender aos procedimentos atinentes à apuração, declaração e recolhimento do débito, na forma e prazo previstos na legislação, cabe à entidade tributante fiscalizar os atos e procedimentos do contribuinte. Caso esteja de acordo e concorde com os recolhimentos, a Administração homologa os atos jurídicos praticados pelo particular, declarando a obrigação extinta, é a “homologação expressa de lançamento”. Porém, se discordar dos procedimentos do sujeito passivo ou do responsável tributário, poderá a Administração substituí-los, produzindo uma nova norma individual e concreta, um ato de lançamento tributário oficioso e, caso seja verificada a prática de ilícito tributário, poderá aplicar medidas sancionatórias, lavrando o competente “auto de infração”.

Na ponderação de PAULO DE BARROS CARVALHO:

O ato de homologação, por atividade comissiva ou omissiva do ente que tributa, não dá o caráter de ‘lançamento’ aos expedientes praticados pelo sujeito passivo. Entendo que antes disso, ao relatar em linguagem competente (na forma de lei) o acontecimento do evento, e ao passar igualmente em linguagem adequada os termos compositivos da relação jurídico-tributária, determinando o objeto da conduta prestacional e todas as condições que tornam possível o recolhimento do correspondente valor, terá o administrado emitido uma norma individual e concreta que **equivale**, enquanto fonte normativa, ao ato jurídico-administrativo de lançamento. A homologação, assim expressa que tácita, é um ato de fiscalização do Poder Administrativo, e ele o exerce sobre as atividades do contribuinte, como em relação às suas próprias, mediante os procedimentos de controle de legalidade a que submete os atos praticados por seus agentes, dos quais se originam, muitas vezes, provimentos de retificação, conhecidos por “retificação de ofício”.³⁷⁸ (grifos do autor)

O SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA reconhece as declarações prestadas pelo sujeito passivo ou responsável tributário, por exemplo, na chamada “Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF” (instituída pela IN-SRF 129/86, atualmente regulada pela IN8 SRF 395/2004, editada com base no art. 5º do DL 2.124/84 e art. 16 da Lei 9.779/99) ou na “Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA/ICMS”, como norma individual e

³⁷⁷ CAVALCANTE, D. L., op. cit., p. 104-105.

³⁷⁸ CARVALHO, P. de B. *Curso de Direito...*, p. 209.

concreta que “constitui o crédito tributário” (na sua expressão), isto é, que faz nascer a relação jurídica tributária no ordenamento jurídico.

TRIBUTÁRIO. TRIBUTOS DECLARADOS PELO CONTRIBUINTE E RECOLHIDOS FORA DE PRAZO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA (CTN, ART. 138). NÃO-CARACTERIZAÇÃO. 1. (...) 2. Segundo jurisprudência pacífica do STJ, *a apresentação, pelo contribuinte, de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF (instituída pela IN-SRF 129/86, atualmente regulada pela IN8 SRF 395/2004, editada com base no art. 5º do DL 2.124/84 e art. 16 da Lei 9.779/99) ou de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário*, dispensada, para esse efeito, qualquer outra providência por parte do Fisco. 3. A falta de recolhimento, no devido prazo, do valor correspondente ao crédito tributário assim regularmente constituído acarreta, entre outras consequências, as de (a) autorizar a sua inscrição em dívida ativa, (b) fixar o termo a quo do prazo de prescrição para a sua cobrança, (c) inibir a expedição de certidão negativa do débito e (d) afastar a possibilidade de denúncia espontânea. (...).³⁷⁹ (grifo nosso)

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. DECLARAÇÃO DO CONTRIBUINTE. (DCTF). NÃO-PAGAMENTO. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. 1. Os créditos oriundos de declaração pelo contribuinte e não pagos na data do vencimento da obrigação conferem ao fisco a prerrogativa de exigir o pagamento. A partir do nascimento da obrigação inicia-se o prazo prescricional de cinco anos para a cobrança do débito, via ação judicial. 2. Não há que se falar em prazo decadencial, pois este só ocorre antes da constituição do crédito tributário. A entrega das declarações sem a quitação prescinde de homologação, notificação e abertura de procedimento administrativo tendente a apurar o crédito. *A entrega da DCTF corresponde à constituição definitiva do crédito tributário*. 3. Recurso especial conhecido e improvido.³⁸⁰ (grifo nosso)

Na mesma linha, como já comentado, é o entendimento de DENISE LUCENA³⁸¹, para quem o cidadão-contribuinte quando produz a norma individual e concreta está a *constituir* o crédito tributário. Há, contudo, que se ponderar que dita afirmação pode ser feita ao se pensar que, com a produção da norma individual e concreta pelo cidadão-contribuinte, instaura-se uma relação jurídica tributária de cunho obrigacional, que tem como um vértice o crédito tributário (do ponto de vista do sujeito ativo) e de outro o débito tributário (pólo passivo). Sendo assim, não se poderia falar propriamente em “constituição definitiva do crédito”, até porque “*constituído o crédito tributário pelo cidadão-contribuinte, torna-se este*

³⁷⁹ Brasil. Superior Tribunal de Justiça. REsp nº 770.161/SC, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJU de 26.09.2005. Outros precedentes da 1ª Seção: AgRg nos EREsp nº 638.069/SC, DJU de 13.06.2005; AgRg no EREsp nº 509.950/PR, DJU de 13.06.2005; EREsp nº 576.661/RS.

³⁸⁰ Brasil. Superior Tribunal de Justiça. REsp nº 433.693/PR, 1ª Turma, Rel. Min. Denise Arruda, DJU de 02.05.2005.

³⁸¹ CAVALCANTE, D. L., op. cit., p. 104-105.

um ato jurídico, passível, entretanto, de revisão ou modificação, administrativa ou judicial, como todo e qualquer ato jurídico, conforme determina a legislação”.³⁸²

E, aqui, por fim, cumpre reiterar as ponderações de HUGO DE BRITO MACHADO quanto à evolução da legislação tributária brasileira, ao recordar que, quando da edição Código Tributário Nacional, a legislação tributária impunha ao particular tão-somente o dever de apurar e recolher o tributo.³⁸³ Hoje, entretanto, evoluíram as atribuições dos administrados que passaram a ter maiores deveres na gestão tributária, cabendo-lhes, além de procederem à apuração do tributo a recolher, por meio de operação metal, prestar diversas informações ao Fisco. Essas informações oferecidas à Administração Tributária, decorrentes de imposição legal, são propriamente declarações prestadas pelos particulares, de acordo com o ordenamento jurídico brasileiro, são atos jurídicos, e, como tal, produzem efeitos próprios. Tais efeitos correspondem à verdadeira produção e inserção da norma individual e concreta no ordenamento jurídico e o nascimento da relação jurídico-tributária.³⁸⁴

5.7.2 Inserção da Norma Individual e Concreta Produzida pela Administração – A Notificação do Lançamento

Tem-se insistido, como diretriz do presente trabalho, que a norma geral e abstrata, para alcançar o pleno teor de “normatividade”, pede a edição da norma individual e concreta, que irá atingir e produzir efeitos no plano da realidade social.³⁸⁵ O relato do acontecimento pretérito é, exatamente, o modo como se constitui o fato jurídico, enquanto entidade lingüística. É dizer, apenas com o relato do evento em linguagem competente, prevista pelo próprio ordenamento jurídico, que haverá sua recepção pelo sistema jurídico, como fato jurídico. Daí precisamente que PAULO DE BARROS CARVALHO entende que a norma individual e concreta, ao relatar o evento ocorrido, é *declaratória* da sua ocorrência, mas é, ao

³⁸² Ibid., loc. cit.

³⁸³ MACHADO, H. de. B. Lançamento tributário..., p. 231.

³⁸⁴ Em sentido contrário Alberto Xavier: “A elaboração dos documentos pelo contribuinte não se constitui como ato jurídico de aplicação da norma material pelo particular, mas como mero cumprimento de ‘dever tributário acessório’”. (XAVIER, A. *Do lançamento no direito...*, p. 83.)

³⁸⁵ Na terminologia de Canotilho, que utiliza a expressão “norma de decisão” para se referir à norma individual e concreta. (CANOTILHO, J. J. G., op. cit., p. 1207.)

mesmo tempo, *constitutiva* do vínculo que passa a existir, com a edição do enunciado relacional, do qual nasce a própria relação jurídica obrigacional.³⁸⁶

Foi objeto de exame, igualmente, que o lançamento tributário, enquanto “mecanismo” por meio do qual se verifica a ocorrência do evento (“fato gerador”), identifica a matéria tributável, no tempo e espaço e determinados, bem como os sujeitos da relação jurídica, a partir de critérios contidos na norma geral e abstrata tributária, é verdadeira norma individual e concreta.

Não basta, contudo, a ocorrência do evento descrito no antecedente da norma geral e abstrata para que se tenha instituída a relação jurídica no plano concreto e individual, é necessária a edição da norma individual e concreta. Do mesmo modo, não é suficiente a existência do procedimento administrativo prévio ao lançamento (atos de fiscalização, etc.), para que haja o próprio lançamento; apenas quando houver a conclusão dos procedimentos prévios, com a produção do seu *ato-fim*, que se pode falar em “lançamento tributário”. Não obstante a isso, é necessário que o ato de lançamento, como norma jurídica que é, seja revestido da *linguagem* competente para que ganhe eficácia jurídica plena.

Voltando a recorrer às lições de PAULO DE BARROS CARVALHO, tem-se que a “*eficácia técnica*” está relacionada à que a norma possua o aparato de outras normas reguladoras ou aparato material que possibilite sua incidência jurídica. “*Eficácia técnica é a qualidade que a norma ostenta, no sentido de descrever fatos que, uma vez ocorridos, tenham aptidão de irradiar efeitos jurídicos, já removidos os obstáculos materiais ou as impossibilidades sintáticas*”.³⁸⁷

A “*eficácia jurídica*”, por sua vez, é o mecanismo de incidência, o fenômeno pelo qual, ocorrendo o fato descrito no antecedente, decorrem os efeitos prescritos no conseqüente. É o fenômeno que acontece quando os fatos jurídicos se instalam. “*Sendo assim, quadra afirmar que ‘eficácia jurídica’ é a propriedade do fato jurídico de provocar os efeitos que lhe são próprios (...). Não seria, portanto, atributo da norma, mas sim do fato previsto na norma*”.³⁸⁸

Sendo o lançamento tributário ato jurídico administrativo que impõe obrigações ao particular, por seu próprio conteúdo, o ordenamento jurídico impõe à Administração o dever de dar conhecimento aos administrados de seu teor, mediante

³⁸⁶ CARVALHO, P. de B. *Direito tributário...*, p. 236.

³⁸⁷ *Ibid.*, p. 56.

³⁸⁸ *Ibid.*, p. 55.

documento próprio previsto na legislação, em geral escrito, denominado “notificação de lançamento tributário”.

Na síntese de ALBERTO XAVIER, a notificação de lançamento se caracteriza como requisito de perfeição do lançamento, considerando-se um “*ato receptício*”³⁸⁹. Ou, ainda, na conclusão de EURICO DE SANTI: “*a notificação é o pressuposto fático necessário do suporte factual do ato-norma: sem sua materialização não nasce ato-norma administrativo válido*”.³⁹⁰

O Código Tributário Nacional não disciplina a forma pela qual o ato de lançamento tributário deve ser levado a conhecimento do interessado (sujeito passivo ou responsável). A notificação do lançamento – sem ainda se falar em imposição de penalidade – é disciplinada pela legislação de instituição e regência de cada tributo, levando em conta a modalidade prévia ao lançamento. Contudo, se for levado em conta os nortes da produção da norma individual e concreta e sua inserção no plano jurídico, assim como os princípios informadores da atividade administrativa, expressamente previstos na Carta Constitucional de 1988³⁹¹, notadamente o princípio da publicidade, a notificação do lançamento tributário se constitui em um dever imposto à Administração, como requisito de *eficácia* de seus atos.³⁹² E, é, além disso, uma garantia ao administrado na defesa de seus direitos perante a Fazenda Pública, já que, para cumprir com a obrigação imposta pelo ato administrativo (recolhimento do gravame), é imperioso que seja dado a ele conhecimento do seu pleno teor a tempo, inclusive, de reagir à sua edição, caso julgue pertinente.

O efeito, por excelência, da notificação do lançamento tributário é, além de dar conhecimento de todo o conteúdo da norma individual e concreta produzida pela Administração Tributária no lançamento ao sujeito passivo ou responsável, o de abrir o prazo para pagamento voluntário do tributo, na forma e prazo definidos pela legislação, iniciando,

³⁸⁹ XAVIER, A. *Do lançamento no direito...*, p. 204.

³⁹⁰ SANTI, E. M. D. de, op. cit., p. 245.

³⁹¹ “Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:”

³⁹² “(...) ‘A notificação ao sujeito passivo é condição para que o lançamento tenha eficácia. Trata-se de providência que aperfeiçoa o lançamento, demarcando, pois, a constituição do crédito que, assim, passa a ser exigível do contribuinte - que é instado a pagar e, se não o fizer nem apresentar impugnação, poderá sujeitar-se à execução compulsória através de Execução Fiscal – e oponível a ele – que não mais terá direito a certidão negativa de débitos em sentido estrito. A notificação está para o lançamento como a publicação está para a Lei, sendo que para esta o Min. Ilmar Galvão, no RE 222.241/CE, ressalta que: ‘Com a publicação fixa-se a existência para a lei e identifica-se a sua vigência...’ (...)’ (Leandro Paulsen, in “Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência”, Livraria do Advogado, Porto Alegre, 2006. p. 1076).” (Brasil. Superior Tribunal de Justiça. REsp nº 738205-PR, 1ª Turma, Min. Rel. Luiz Fux. Data da decisão: 05.10.2006, DJU de 30.10.2006, p. 249.)

ainda, indiretamente, o cômputo do prazo de prescrição para a exigência de pagamento do débito tributário liquidado.³⁹³

Nessa linha, cumpre enfatizar que o §3º do artigo 37 da Constituição Federal, em seu inciso II, confere à lei a competência para disciplinar “*as formas de participação do usuário na administração pública direta e indireta, regulando especialmente: o acesso dos usuários a registros administrativos e a informações sobre atos de governo, observado o disposto no art. 5º, X e XXXIII*”. Por sua vez, o invocado inciso XXIII do artigo 5º arrola, como garantia fundamental do particular perante a Administração: o “*direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado*”.

Os citados dispositivos revelam que a disciplina legal da forma de intimação do administrado, quanto aos atos administrativos que interferem em sua esfera de direitos e deveres, é uma verdadeira garantia constitucional. No plano tributário não poderia ser diferente, tratando-se o lançamento tributário de ato administrativo por meio do qual há o nascimento da obrigação tributária. Por isso se pode afirmar que a própria existência de disciplina legal, contida na lei de regência de cada tributo, das formalidades que a notificação de lançamento deve atender é oriunda daquela tutela constitucional dos direitos dos administrados, prevista no artigo 5º, inciso XXXIII, da Constituição Federal. Em outros termos, a previsão legal dos requisitos da notificação de lançamento, ao mesmo tempo, decorre e é uma garantia do particular perante a atividade administrativa.

Trata-se de uma concepção do instituto da notificação como uma garantia para o particular, que procura compelir a indefinição e insegurança jurídica, a inércia e desinformação administrativa, notadamente inspirada nos princípios que informam a atividade da Administração Pública.³⁹⁴

Pode ser identificado, assim, na legislação brasileira, normalmente na legislação de instituição e regência de cada tributo, os requisitos e garantias para que se considere eficazmente praticada a notificação de atos de lançamento tributário. Por exemplo, no caso do Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), típico tributo sujeito ao lançamento de ofício, a Lei Complementar do Município de Curitiba nº 40/2001 arrola, nos seus artigos 44 e 45, os requisitos da notificação do lançamento tributário:

³⁹³ XAVIER, A. *Do lançamento no direito...*, p. 194.

³⁹⁴ AGULLÓ, Eva Aliaga. *Notificaciones en derecho tributário: análisis de jurisprudencia y doctrina administrativa*. Madrid: Marcial Pons, 1997. p. 5-8.

Art. 44. O Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana será lançado anualmente, de ofício, considerando-se as circunstâncias objetivas e subjetivas existentes à data da ocorrência do fato imponible.

Art. 45. O contribuinte será notificado da exigência do Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, mediante publicação de edital no órgão de imprensa oficial local.

Parágrafo único. O edital de notificação, conterá:

- I - nome do contribuinte e indicação fiscal do imóvel;
- II - valor do imposto;
- III - prazo para pagamento; e
- IV - prazo para impugnação da exigência;

Ainda no âmbito da legislação municipal de Curitiba, o artigo 77 da Lei Complementar Municipal nº 40/2001 disciplina a forma e os requisitos da notificação do sujeito passivo quanto à incidência e exigência da contribuição de melhoria sobre a propriedade predial e territorial urbana, prevendo que deverá ser realizada mediante publicação de edital no órgão de imprensa oficial local, contendo: (a) nome do contribuinte e indicação fiscal do imóvel; (b) valor da Contribuição de Melhoria; (c) prazo para pagamento; (d) prazo para impugnação da exigência; e (e) demais elementos que integrem o cálculo da contribuição.

Outro exemplo que pode ser citado diz respeito ao Imposto sobre a Propriedade de Veículo Automotor (IPVA), instituído e regido no Estado do Paraná pela Lei nº 14.260/2003. A Instrução/SEFA nº 23/2006, que regulamenta a citada Lei, disciplina a atividade da Administração no que pertine à obtenção de dados dos veículos e ao próprio lançamento do crédito tributário, prevendo a necessidade notificação formal do lançamento, via postal, em documento que contenha a identificação do veículo automotor, base de cálculo, alíquota e valor devido, forma e prazo de pagamento.

Enfim, importa deixar assente que o dever de proceder à notificação tributária do lançamento é um dever legal de ordem estritamente formal, devendo ser atendidos os pressupostos previstos nas respectivas legislações de regência de cada tributo.

Tal como o lançamento, a notificação, como ato jurídico administrativo, pode existir; ser válida ou não válida; eficaz ou não eficaz. Notificação existente é a que reúne os elementos necessários ao seu reconhecimento. Válida, quando tais elementos se conformarem aos preceitos jurídicos que regem sua função, na ordem jurídica. E eficaz aquele que, recebida pelo destinatário, desencadeia os efeitos jurídicos que lhe são próprios.³⁹⁵

³⁹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Decadência e prescrição*. São Paulo. p. 74-75 apud XAVIER, A. *Do lançamento tributário...*, p. 195.

Podem ser identificados os seguintes elementos essenciais, que assim se caracterizam, não apenas em decorrência de expressa previsão legal, mas tendo em vista o próprio conteúdo da notificação, informado pelo princípio da publicidade. Na notificação de lançamento tributário, portanto, devem constar os seguintes elementos: (a) a precisa identificação do fato jurídico tributário que se tributa; (b) o elemento espacial e temporal (período); (c) o sujeito passivo da obrigação tributária; (d) os elementos determinantes do quantum devido, tais como base imponible, alíquota, deduções, entre outros; e(e) todos os elementos que possibilitem dar conhecimento ao sujeito passivo da determinação do valor do gravame e que possibilitem a impugnação do lançamento.³⁹⁶

Todavia, além desses elementos essenciais da notificação do lançamento tributário, a fim de que seja assegurado o amplo direito de defesa do administrado, bem como para que seja dada ampla transparência da atuação administrativa, a notificação deve ser instruída com informações relativas à indicação das medidas (impugnações e recursos) que, eventualmente, caibam contra o ato de lançamento que se notifica, bem como quanto ao órgão em que tais mecanismos de defesa devem ser dirigidos e, especialmente, o prazo para a sua apresentação.

5.8 LANÇAMENTO E AUTO DE INFRAÇÃO

A norma individual e concreta, tanto a produzida pelo particular, como pela Administração Tributária, somente ingressa no sistema jurídico ao ser revestida da linguagem própria, precisamente aquela prevista pelo ordenamento jurídico.

No “lançamento por homologação”, por meio de determinação legal, é atribuído ao particular – sujeito passivo da relação ou substituto tributário – o dever de reconhecer a ocorrência do evento (“fato gerador”), descrito na norma geral e abstrata, determinar a matéria tributável, apurar o montante devido e a sua própria situação na relação jurídico-tributária (no pólo passivo). Isto é, ao particular é atribuído o dever legal de produzir a norma individual e concreta tributária e, ainda, a obrigação de efetuar o recolhimento do quantum apurado.

³⁹⁶ AGULLÓ, E. A., op. cit., p. 20-25.

Quando a produção da norma individual e concreta tributária fica a cargo da Administração Tributária, cabendo à autoridade administrativa, nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, proceder ao lançamento tributário, a introdução dessa norma no ordenamento posto é disciplinada pela legislação de instituição e regência de cada tributo. Como visto no item anterior, essa inserção no mundo jurídico se dá, via de regra, pela notificação de lançamento.

Até o momento, tem-se falado em lançamento e notificação do lançamento, sem, contudo, tratar da aplicação de penalidade. O artigo 142 do Código Tributário Brasileiro prescreve que:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, *sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível*. (grifo nosso)

Como examinado, o lançamento tributário corresponde à norma individual e concreta tributária. Trata-se, na verdade, porém, de norma individual e concreta *primária* tributária, isto é, se ocorrido determinado evento, ou melhor, promovida determinada ação, em um marco temporal e territorial, deve ser realizado o pagamento de determinada quantia pelo sujeito passivo “x” em favor do sujeito ativo “y”. Tudo isso, de acordo com as “coordenadas” ou “critérios” narrados na norma geral e abstrata.

A falta de cumprimento dessa conduta obrigatória enseja a aplicação da norma secundária, de acordo com a seguinte fórmula: “*Dado o fato A, deve ser a conduta B. Dado o descumprimento de B, deve ser a sanção C*”.³⁹⁷ Logo, caso não seja realizado o recolhimento do gravame (ou seja realizado com insuficiência), nos moldes dispostos na legislação tributária, é cabível a aplicação da respectiva sanção, determinada pela legislação, para o descumprimento.

Todavia, a “penalidade aplicável”, nos moldes do artigo 142 do Código Tributário Nacional, no alerta de PAULO DE BARROS CARVALHO, não corresponde propriamente à sanção prevista na norma secundária (ou perinorma, na expressão de Carlos Cossio). A cobrança de determinado valor (multa pecuniária), como punição diante da falta de recolhimento do tributo, não confere a essa penalidade administrativa a natureza de norma sancionatória (secundária). Isso na medida em que a norma secundária se caracteriza pela

³⁹⁷ VIEIRA, J. R. *IPI – a regra-matriz...*, p. 58.

“presença da atividade jurisdicional na exigência coativa da prestação, traço decisivo na sua identificação normativa”.³⁹⁸

Nessa linha, as sanções administrativas – multas pecuniárias – são também normas primárias.

Para diferenciar as normas primárias que estabelecem relações jurídicas de direito material decorrentes de atos ou fatos lícitos, EURICO DINIZ SANTI adotou a expressão *norma primária dispositiva*, enquanto que, as normas primárias que tem pressuposto (no antecedente) um ato ou fato ilícito, denomina de *norma primária sancionadora*.³⁹⁹

O ato de aplicação da penalidade administrativa é, pois, também, um ato de produção de uma norma individual e concreta tributária primária *sancionadora*. E, pondere-se, aqui, que a aplicação da penalidade – a produção dessa norma – não se constitui em faculdade da Administração, já que se cuida de verdadeira atividade vinculada (parágrafo único do artigo 142 do Código Tributário Nacional).

Tal raciocínio se aplica também às chamadas “obrigações acessórias”, que atribuem ao administrado o cumprimento de “deveres instrumentais”. Caso o dever não seja cumprido (ou, seja cumprido com imperfeições), a penalidade eventualmente cabível de acordo com a legislação posta (as “multas formais”), não tem caráter de sanção, não se trata de norma secundária. O ato de aplicação da penalidade administrativa será ato de produção de norma primária sancionadora.

Veja-se que a penalidade administrativa prevista no conseqüente da norma geral e abstrata primária “sancionatória”⁴⁰⁰, na expressão de PAULO DE BARROS CARVALHO, será em geral o pagamento de uma quantia em dinheiro, cuja base de cálculo e alíquota (percentual) será definido pela legislação de regência que institui a penalidade. Porém, nada impede que a própria legislação atribua como sanção uma quantia fixa, nas antes referidas “multas de natureza formal”.

A norma individual e concreta primária *sancionadora* ou *sancionatória*, contudo, para se inserir no mundo jurídico, precisa, igualmente, ser convertida em linguagem válida, nos moldes previstos pelo próprio ordenamento. Na lição de PAULO DE BARROS CARVALHO, *“trata-se, igualmente, de uma norma individual e concreta em que o antecedente*

³⁹⁸ CARVALHO, P. de B. *Direito tributário...*, p. 37-38.

³⁹⁹ SANTI, E. M. D. de, op. cit., p. 41-42.

⁴⁰⁰ CARVALHO, P. de B. *Curso de direito*, p. 412.

*constitui o fato de uma infração, pelo relato do evento de uma certa conduta, exigida pelo sujeito pretensor, não satisfeita segundo as expectativas normativas”.*⁴⁰¹

O lançamento e o “auto de infração” são, portanto, dois atos administrativos introdutórios de normas individuais e concretas. Pelo lançamento há a introdução de uma norma primária *dispositiva*, em cujo antecedente está um ato ou fato lícito e, no conseqüente, a relação jurídico-tributária. Pelo auto de infração há a introdução da norma primária *sancionadora* ou *sancionatória*, em cujo antecedente há a descrição de uma conduta infratora da legislação tributária, um ato ou fato ilícito e, no conseqüente, uma penalidade pecuniária.

O “auto de infração” enquanto ato de aplicação de penalidade – norma sancionatória individual e concreta – precisa, contudo, tais como os atos praticados pelo sujeito passivo e como o próprio lançamento, ser revertido em um documento escrito (suporte físico), que deve ser levado a conhecimento dos administrados. Isso porque é, precisamente, por meio desse instrumento próprio, previsto na legislação e em geral escrito, que é dado conhecimento ao administrado quanto à aplicação de uma penalidade pecuniária.

Uma das questões que se apresenta para discussão é quando em um único documento, normalmente denominado de “auto de infração”, exige-se o gravame não recolhido pelo sujeito passivo (ou recolhido com insuficiência) e a multa pecuniária pertinente à infração, eventualmente, cometida por ele, ainda que seja a própria falta de recolhimento do tributo, que certamente nas legislações de todos os tributos previstos no ordenamento jurídico brasileiro se constitui em infração.

Nesse caso, tem-se, na verdade, dois atos jurídicos administrativos, como ensina ALBERTO XAVIER, de naturezas distintas: um ato jurídico de lançamento oficioso e um ato jurídico de aplicação de penalidade. Trata-se de dois atos de aplicação da norma tributária geral e abstrata, porém um deles de aplicação da norma primária *dispositiva* e, o segundo, ato de aplicação da norma primária *sancionadora* ou *sancionatória*.⁴⁰²

O lançamento aplica a *norma tributária material*, em cuja hipótese se integra um fato tributário e cujo mandamento se traduz na criação de uma obrigação tributária; ao invés, o ato de aplicação de uma pena fiscal concretiza a *norma penal tributária*, em cuja hipótese se integra um fato punível, constituído por uma infração à lei fiscal e cujo mandamento se traduz na sanção correspondente.⁴⁰³ (grifo do autor)

⁴⁰¹ Ibid., p. 411.

⁴⁰² XAVIER, A. *Do lançamento tributário...*, p. 58.

⁴⁰³ Ibid., loc. cit.

De fato, como adverte EURICO DINIZ SANTI, pontuando que a norma é a significação e não seu suporte físico, nada impede que em um mesmo documento escrito – “*suporte físico*” – estejam contidos mais de uma norma ou “*ato-norma*”, na sua expressão. Ou seja, é possível, sem que haja interferência quanto à natureza de cada norma (ato-norma) contida no suporte físico, que no “auto de infração” seja inserida mais de uma norma individual e concreta, podendo abrigar o ato de lançamento tributário, bem como o ato de imposição de penalidade.⁴⁰⁴

Todavia, vale novamente pontuar:

(...), auto de infração não é lançamento, mas pode conter lançamento do tributo. Não obstante, necessariamente, tal ato procedimental conterá ato de individualização e concreção de norma sancionatória, isoladamente (se o contribuinte descumprir apenas um dever acessório) ou em conjugação com a aplicação de norma tributária que disciplina a cobrança de tributo (se o obrigado deixou de pagar o tributo devido).⁴⁰⁵

Aqui vale abrir um parêntese quanto à escolha da expressão ato de *imposição* de penalidade – ao invés de *proposta* de penalidade, na forma do Código Tributário Nacional. Isso porque, seguindo a linha teórica de ALBERTO XAVIER⁴⁰⁶ e LUCIANO AMARO⁴⁰⁷, a autoridade fiscal, a quem compete lançar o tributo, compete também *aplicar* a penalidade cabível, prevista pela legislação, não se trata, pois, apenas de *propor* a penalidade proposta, até porque essa atividade é vinculada, nos próprios termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional. Nesse sentido, a grande maioria das legislações de regência dos tributos, ao tratarem do tema se referem à própria “imposição de multas”.⁴⁰⁸

O Código Tributário Nacional não disciplina a forma que o “auto de infração”, como suporte fático das normas individuais e concretas nele contidas, deve se revestir e como deve ser cientificado o particular quanto ao seu conteúdo. O “auto de infração” – como a peça que documenta esse(s) ato(s) – tem a sua formalização, normalmente, regrada pela legislação de regência de cada tributo ou por legislação específica, editada pelo ente jurídico competente para a gestão do tributo em questão.

Tal como a notificação de lançamento e, ainda ao se considerar que se cuida de um instrumento que documenta ato de aplicação de penalidade, o “auto de infração”, em

⁴⁰⁴ SANTI, E. M. D. de, op. cit., p. 240.

⁴⁰⁵ BALEEIRO, A., op. cit., p. 789.

⁴⁰⁶ XAVIER, A. *Do lançamento tributário...*, p. 60.

⁴⁰⁷ AMARO, L., op. cit., p. 345.

⁴⁰⁸ No âmbito municipal (Município de Curitiba): Lei Complementar Municipal nº 40/2001, art. 26; na esfera estadual paranaense: Lei Estadual nº 11.580/96, art. 56; relativamente ao Imposto Sobre a Renda: Lei Federal nº 9.430/96, art. 44.

atenção aos princípios informadores da atividade administrativa, expressamente previstos na Carta Constitucional de 1988⁴⁰⁹, deverá ter alguns contornos próprios. Desse modo, a intimação, ou ciência válida, do auto de infração se constitui em um dever imposto à Administração, como requisito de eficácia de seus atos e como garantia ao administrado na defesa de seus direitos perante a Fazenda Pública, na medida em que imputa o descumprimento de uma obrigação e aplica penalidade.

⁴⁰⁹ “Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:”

6 CONTROLE DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO E O PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

6.1 LANÇAMENTO OFICIOSO E CONTROLE

A Administração tributária tem transferido aos cidadãos-administrados incumbências originalmente suas. Mais ampla encontra-se a esfera de obrigações do contribuinte relativamente ao atendimento de deveres instrumentais acessórios, tal como a apresentação de declarações das mais diversas naturezas, quase todas, transmitidas por meio de processamento de dados, resultando em uma verdadeira “fiscalização eletrônica”. Isto é, o elemento humano do agente fiscal tem sido substituído por operações eletrônicas de cruzamentos de dados do próprio contribuinte e entre contribuintes, interessados, bem como por outros órgãos públicos, numa teia informativa. Eficientes sistemas eletrônicos são capazes de identificar a incongruência entre informações apresentadas e, ainda, apontar alterações no padrão das operações praticadas pelos sujeitos, gerando as denominadas, no âmbito interno das administrações fazendárias, “inconsistências”, que conduzem a um exame mais detido das práticas do cidadão-administrado.

Vislumbra-se um acréscimo no rol de tributos sujeitos ao chamado “lançamento por homologação”, no qual a responsabilidade pela apuração e recolhimento fica a cargo do cidadão-administrado (contribuinte ou substituto tributário), tornando-se, assim, diminutos os tributos sujeitos ao lançamento de ofício ou por declaração, e a tendência, talvez, seja a sua extinção total.

Diante desse panorama, a ação administrativa passa a se voltar para o controle dos procedimentos realizados pelos cidadãos, de modo a verificar a procedência e o efetivo cumprimento de todas as obrigações principais e deveres acessórios, contando com o auxílio de avançadas vias tecnológicas.

Atualmente, quando se inicia uma ação fiscalizadora, parte-se de indícios, referências, elementos oferecidos pelo auxílio de meios eletrônicos. Tais ações visam, a partir de tais subsídios, a averiguar o efetivo e correto cumprimento de deveres e obrigações, especialmente no que tange ao exato recolhimento do crédito tributário, promovendo-se, se for o caso, o respectivo lançamento de ofício ou oficioso, por meio do qual será lançado o tributo devido. Daí a importância do estudo do lançamento tributário, inclusive do lançamento

oficioso decorrente de ação fiscal e, mais ainda, do seu controle a ser efetuado pelo particular atingido, ainda na esfera administrativa, cujo instrumento será o processo administrativo tributário.

As hipóteses de lançamento oficioso, decorrente de ação investigatória da Administração tributária, estão arroladas no artigo 149 do Código Tributário Nacional – Lei nº 5.172/66.⁴¹⁰ Os incisos I, II, III e IV dizem respeito aos casos de lançamento oficioso⁴¹¹, nos tributos sujeitos ao lançamento por declaração, diante da falta da apresentação da declaração do obrigado (inciso II), quando a pessoa legalmente obrigada a prestar a declaração deixe de atender ou atenda insatisfatoriamente a pedido de esclarecimento solicitado pela autoridade administrativa (inciso III), e quando se comprove fraude, erro ou omissão quanto aos elementos definidos como de declaração obrigatória pela legislação.

Os incisos V e VI do artigo 149 do Código Tributário cuidam do lançamento oficioso nos tributos sujeitos ao “lançamento por homologação”, quando se comprove erro, inexatidão ou omissão do sujeito passivo ou responsável tributário obrigado a proceder ao cálculo e apuração do tributo.

A previsão do inciso VII do artigo 149 aplica-se aos tributos sujeitos ao lançamento de ofício, por declaração e, ainda, aos tributos sujeitos ao “lançamento por homologação”, referindo-se ao lançamento oficioso realizado pela autoridade fiscal *“quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação”*.

Por fim, os incisos VIII e IX se reportam à revisão de lançamento anteriormente efetuado, nas hipóteses em que se deva apreciar fato não conhecido ou não provado por ocasião de lançamento anterior (inciso VIII) e quando se comprove que, no lançamento pretérito, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade essencial (inciso IX).

Efetuada o lançamento pela autoridade competente, ele somente poderá ser alterado, nos moldes do artigo 145 do Código Tributário Nacional, com a impugnação do sujeito passivo, recurso de ofício ou por iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos nos incisos VIII e IX do artigo 149 do mesmo Diploma.

É dizer que, expedida a norma individual e concreta tributária, com o lançamento, esta somente pode ser alterada ou substituída por uma outra norma individual e

⁴¹⁰ BALEEIRO, A., op. cit., p. 825.

⁴¹¹ Por escolha terminológica, a expressão “lançamento oficioso” (decorrente de ação fiscalizatória) é utilizada para distingui-lo do lançamento de ofício *stricto sensu*.

concreta tributária, produzida por quem tenha competência, agente ou órgão, nos termos do ordenamento jurídico posto.

Uma dessas hipóteses é a substituição de um lançamento – norma individual e concreta expedida por autoridade administrativa definida pela legislação de regência de um dado tributo – por outro lançamento (revisional), efetuado por aquele e nas circunstâncias autorizadas pela legislação (*ex vi* inciso III do artigo 145). Outra hipótese é quando a autoridade competente, por força de previsão legal, para revisão de ofício de atos administrativos dessa modalidade, reexamina o lançamento original e o modifica ou o anula (revisão de ofício). Trata-se, pois, de uma norma individual e concreta tributária produzida pela autoridade competente (autoridade fiscalizadora), nos moldes do artigo 142, sendo substituída por outra norma individual e concreta tributária expedida por autoridade competente para tanto (revisora), normalmente de superior nível hierárquico, tudo nos moldes postos pelo ordenamento jurídico.

Por sua vez, e é esse o foco de estudo do presente capítulo, o lançamento realizado pela autoridade fiscalizadora competente, de acordo com os artigos 142 e 149 do Código Tributário Nacional, pode vir a ser controlado – implicando sua alteração (desde que não se caracterize em novo lançamento) ou anulação – no âmbito do processo administrativo tributário, instalado para a reapreciação do ato administrativo anteriormente realizado, na medida em que atinge a esfera de direitos do cidadão-administrado.⁴¹²

O controle pode ser exercido sob o prisma da legalidade, legitimidade, regularidade e conformidade da edição do ato administrativo de lançamento oficioso com a legislação de regência do tributo, devendo, igualmente, se voltar ao controle do atendimento das exigências formais desse ato. “*O controle da própria Administração deve buscar, em decorrência, a perfectibilidade dos atos e das ações dos agentes públicos no tocante às exações tributárias.*”⁴¹³

Este e o próximo capítulo são dedicados ao estudo do processo administrativo fiscal como instrumento de controle do ato de lançamento tributário, examinando-se

⁴¹² Veja-se, nesse ponto, que não há que se falar em revogação do ato de lançamento; o lançamento só pode ser *anulado*. “A modificação de um ato administrativo, na esfera administrativa, poderá ser feita por meio da revogação ou anulação. Mas a revogação supõe que a Administração desfaça ou refaça o ato, por iniciativa própria, fundada em razões de conveniência e oportunidade. Não obstante, como o lançamento é ato administrativo plenamente vinculado (arts. 3º e 142, parágrafo único), não pode ser revogado, por motivo e conveniência ou oportunidade, inexistindo margem de discricionariedade administrativa. Portanto, a sua revisão não poderá ser levada a cabo através da revogação. Sendo o lançamento defeituoso, por desrespeito aos requisitos e pressupostos legais que ditam o critério de validade a ser observado, cabe à Administração apenas anulá-lo em decorrência da ilegitimidade, do vício”. (BALEEIRO, A., op. cit., p. 809.)

⁴¹³ QUEIROZ, Mary Elbe Gomes. A revisão do lançamento tributário: o controle do ato de lançamento como fator de segurança jurídica. *Processo Administrativo Fiscal*. São Paulo: Dialética, v. 6, p. 115-139, 2002.

primeiramente o próprio conceito de processualidade administrativa, de processo e procedimento administrativo no Direito brasileiro, os princípios que o regem e sua estrutura, passando-se a uma breve (brevíssima) narrativa dos trâmites no processo administrativo tributário, em esfera federal e estadual paranaense.

6.2 PROCESSUALIDADE ADMINISTRATIVA

6.2.1 Evolução do Conceito – Breve Panorama

O lançamento tributário, como ato constitutivo do vínculo jurídico que passa a nascer entre a Administração Tributária e o sujeito passivo – e declaratório da incidência tributária –, é produtor de um leque de direitos, deveres e obrigações, que atingem a esfera do particular.⁴¹⁴

O lançamento tributário está, portanto, inserido dentro do âmbito de relações existentes entre a Administração e os cidadãos-administrados e, como tal, é tema de atual reflexão dentro do Direito Administrativo Tributário. Nessa linha de estudo, é importante visualizar que a chamada “relação administrativa” não diz respeito apenas à relação específica e pontual existente entre a Administração e os administrados na celebração de um contrato administrativo, por exemplo, mas é um tema que, atualmente, diz respeito ao comportamento geral da Administração perante toda a sociedade.⁴¹⁵ Essa mudança de foco surge com o intuito de alterar a perspectiva tradicional que colocava o administrado na mera posição de súdito. Cuida-se, pois, de um novo enfoque fundamental no tema da democracia administrativa.

ODETE MEDAUAR, fazendo um breve histórico da evolução do conceito de processualidade, ensina que até o início do Século XX ainda persistia a idéia, entre os administrativistas e processualistas, de que a processualidade seria típica e exclusiva da função jurisdicional.⁴¹⁶ Segundo o relato de CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, foi,

⁴¹⁴ Adotando-se a linha teórica de Paulo de Barros Carvalho e Souto Maior Borges, examinada no Capítulo 5.

⁴¹⁵ GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo; FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón. *Curso de derecho administrativo*. Buenos Aires: La Ley, 2006. v. 2. p. 452; MEDAUAR, O. *O direito administrativo...*, p. 220.

⁴¹⁶ MEDAUAR, Odete. *A processualidade no direito administrativo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993. p. 20.

especialmente, com o austríaco MERKL, em 1927, que se passou à idéia de processo vinculada a todas as funções estatais.⁴¹⁷

Todavia, ainda que ADOLFO MERKL seja citado como nome de vanguarda na admissão de uma processualidade administrativa, foi de profunda repercussão o trabalho de FELICIANO BENVENUTTI, chamado “*Funzione amministrativa, procedimento, processo*”, de 1952. Nesse trabalho, o professor italiano, vincula a processualidade à função administrativa, havendo processualidade no exercício de toda função, sendo a mais alta função administrativa, precisamente, a de agir a serviço da comunidade.⁴¹⁸

Nessa alteração de perspectiva do próprio processo, que possibilitou a concepção de um “processo” ou de uma “processualidade” administrativa, destacam-se, ainda, o pensamento de CARNELUTTI, do argentino HÉCTOR JORGE ESCOLA⁴¹⁹, do espanhol GONZÁLEZ PEREZ⁴²⁰, do italiano GIANNINI⁴²¹ e, no Brasil, de CRETILLA JÚNIOR, ADA PELLEGRINI GRINOVER, CANDIDO DINAMARCO e ARAÚJO CINTRA⁴²². A partir de tais idéias, o processo passa a ser tido um instituto que transcende o Direito Processual, como instrumento para exercício do poder, estando presente em todas as esferas de atuação estatal.⁴²³

Para ODETE MEDAUAR, foi com o lançamento, nos Estados Unidos da América, em 1946, da obra “*Administrative procedure act*”, que houve a definitiva transposição para a atuação administrativa do princípio do “*due process of law*”, ao estabelecer a forma de atuação da Administração, disciplinando, pois, uma verdadeira processualidade administrativa.⁴²⁴

No Brasil, destaca-se o reconhecimento de uma “processualidade administrativa” no final da década de 60, por MANOEL DE OLIVEIRA FRANCO SOBRINHO.⁴²⁵

O trabalho de CARLOS ARI SUNDFELD, denominado “*A importância do procedimento administrativo*”, de 1987, foi igualmente referencial, na doutrina brasileira, da mudança de perspectiva do processo administrativo. O ponto de partida de seus estudos,

⁴¹⁷ BANDEIRA DE MELLO, C. A., *Curso de direito...*, p. 457.

⁴¹⁸ MEDAUAR, O. *A processualidade...*, p. 20.

⁴¹⁹ Apud BANDEIRA DE MELLO, C. A., *Curso de direito...*, p. 458.

⁴²⁰ González Pérez, em sua obra de 1955, reconhecia a existência de relações jurídicas no processo e o identificava como meio pelo qual a função administrativa se realizava. (GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús. *Derecho procesal administrativo*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1955. p. 69-73.)

⁴²¹ Apud BACELLAR FILHO, Romeu Felipe. *Processo administrativo disciplinar*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2003.

⁴²² CINTRA, Antonio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. *Teoria geral do processo*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

⁴²³ MEDAUAR, O. *O direito administrativo...*, p. 221.

⁴²⁴ Id., *A processualidade...*, p. 22.

⁴²⁵ OLIVEIRA FRANCO SOBRINHO, Manoel de Oliveira. *Introdução ao direito processual administrativo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971.

seguindo a linha de ALBERTO XAVIER, foi o de que o fenômeno processual não é exclusivo da jurisdição, mas característico das funções do Estado e das vontades que elas expressam. Função administrativa definida, pelo autor, como “*exercício no interesse de terceiro, de um poder que se dispõe exclusivamente para os efeitos de cumprir o dever de atender determinada finalidade legalmente estabelecida*”. No exercício, pois, da função administrativa são editados atos unilaterais que, por interferirem na esfera de direitos dos indivíduos, pedem pela regulação do processo formativo da vontade estatal.⁴²⁶

De grande valor, igualmente, na doutrina pátria, o trabalho de ODETE MEDAUAR, “*A processualidade no direito administrativo*”, no qual reconhece a existência do processo administrativo como verdadeiro sistema, voltado à proteção dos direitos fundamentais dos cidadãos-administrados, bem como a dissertação de EGON BOCKMANN MOREIRA, dedicada ao estudo dos princípios constitucionais do processo administrativo no Direito brasileiro posto, notadamente perante a Lei Federal nº 9.784/99, identificando nesse diploma legal, tal como na Constituição Federal de 1988, uma gama de normas que caracterizam o processo administrativo como instituto autônomo, como “*relação jurídica de Direito Público*”.⁴²⁷

6.2.2. Processualidade Administrativa no Direito Brasileiro

A chamada “processualidade administrativa” ganha nova dimensão com a promulgação da Constituição Federal de 1988, notadamente diante da previsão contida no seu artigo 5º, incisos LV e LIV, que a insere dentro do rol de direitos e garantias fundamentais do cidadão.

Porém, como observa ROMEU FELIPE BACELLAR FILHO, o “processo administrativo” já estava inserto em textos constitucionais pátrios anteriores, ao consagrar um regime processual disciplinar da perda de cargo dos servidores públicos.⁴²⁸

⁴²⁶ SUNDFELD, C. A. A importância do procedimento..., p. 66.

⁴²⁷ MOREIRA, Egon Bockmann. *Processo administrativo: princípios constitucionais e a Lei nº 9.784/99*. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 260.

⁴²⁸ “Assim foi na Constituição de 1934 (‘processo administrativo regulado por lei, e no qual lhes será assegurada ampla defesa’ – art. 169); na Constituição de 1937 (art. 156, ‘c’); na Constituição de 1946 (‘processo administrativo em, que se lhes tenha assegurado ampla defesa’); na Constituição de 1967 (art. 103, II) e na Emenda I/69 (art. 105, II)”. (BACELLAR FILHO, R. F., op. cit., p. 58.)

O estudo da processualidade administrativa leva, como ensina ODETE MEDAUAR, à análise da teoria geral do processo. O termo “processo” vem tradicionalmente ligado à função jurisdicional do Estado, atuando como um terceiro imparcial na solução de conflitos, em uma posição mais forte do que a das partes envolvidas e com força para, sendo o caso, impor sua vontade coativamente.⁴²⁹

Na doutrina do Direito Administrativo, GORDILLO também defende a conceituação estrita de processo, vinculado à função jurisdicional. Essa limitação do uso do termo “processo” à função jurisdicional pode, no âmbito da Administração, impedir a utilização da expressão “processualidade administrativa”, usada para designar a solução de conflitos ainda dentro da esfera da própria Administração, tendo muitos autores, como alternativa, afastado-se da expressão “processo” para o emprego da locução “procedimento”.⁴³⁰

Contudo, essa postura restritiva, passa a ser alterada com as mudanças na estrutura da Administração Pública que vem se delineando no século XIX e final do século XX, especialmente a partir da década de 80.

O processo, por sua vez, notadamente em função da polêmica WINDSCHEID MÜTTER, passa a ser visto como uma relação jurídica específica, usualmente envolvendo autor, réu e juiz, sendo o próprio direito à ação considerado como direito específico, independente do direito material subjetivo que estava por trás dele.⁴³¹ O processo deixa de ser visto tão-somente como uma sucessão de atos para ser tido como um instituto regido por princípios, normas e estrutura próprios, o qual, com debates entre as partes interessadas, possibilita a formação de uma decisão democrática. O processo judicial é, enfim, tido como um instrumento de composição de interesses pela autuação do Poder Público, que aplica a lei ao caso concreto. Após, evoluindo-se essa noção para a de “instrumentalidade do processo”, ele passa a ser considerado instrumento de paz social.⁴³²

Ao mesmo tempo, no âmbito do Direito Administrativo, pôde-se verificar maior aproximação entre a Administração e o cidadão-administrado. A relação administrativa passou a ser calcada em garantias prévias a serem asseguradas aos cidadãos, antes mesmo da edição dos atos administrativos. Desse panorama são extraídos “*subsídios para se cogitar de*

⁴²⁹ MEDAUAR, O. *A processualidade...*, p. 13.

⁴³⁰ A exemplo: GARCÍA DE ENTERRIA E.; FÉRNANDEZ, T., op. cit.; CASSAGNE, J. C. op. cit.; GORDILLO, Agustín. *Tratado de derecho administrativo: el procedimiento administrativo*. Medellín: Fundación de Derecho Administrativo; Biblioteca Jurídica Dike, 2001. No Brasil: SUNDFELD, C. A. A importância do procedimento... .

⁴³¹ MOREIRA, E. B., op. cit., p. 30-32.

⁴³² MEDAUAR, O. *A processualidade...*, p. 16.

uma processualidade que transcende à função jurisdicional e, portanto, de uma processualidade administrativa".⁴³³

Nessa linha, *"é indispensável a consciência de que o processo não é mero instrumento técnico a serviço da ordem jurídica, mas, acima de tudo, um poderoso instrumento ético destinado a servir à sociedade e ao Estado"*.⁴³⁴

A noção de processo, de processualidade, portanto, envolve um momento de evolução, um momento dinâmico. Dentro do um âmbito de processualidade, cada ato irá refletir e repercutir, e, esse encadeamento é disciplinado pelo Direito, que prevê e atribui direitos e deveres àquele que está legitimado a atuar dentro dessa esfera. Logo, nem toda a sucessão de atos será configurada como processualidade, ela é uma figura específica e qualificada. *"A processualidade exprime o 'vir a ser' de um fenômeno, o momento em que algo está se realizando"*⁴³⁵. Porém, deve-se ficar claro que, no âmbito da processualidade, o encadeamento de atos não ocorre por ser conveniente ou lícito, decorre de previsão legal por se caracterizar como algo necessário. O encadeamento de atos é, pois, obrigatório (LUHMANN).

Na concepção de N. LUHMANN, o processo (procedimento) não pode mais ser visto como "rito" de sistemas de decisão. *"Os procedimentos são, de fato, sistemas sociais que desempenham função específica, designadamente a de aprofundar uma única decisão obrigatória, que, por esse motivo, são de antemão limitados em sua duração"*.⁴³⁶ O processo é, pois, um sistema de comunicações e, como tal, visa controlar as incertezas que envolvem a questão (seu objeto). O que compõe e conduz o processo (procedimento) são as decisões – comunicações – seletivas dos participantes, *"que eliminam as alternativas, reduzem a complexidade, absorvem a incerteza ou transformam a complexidade indeterminada de todas as probabilidades numa problemática determinável e compreensível. É-lhes atribuída a seletividade duma comunicação"*.⁴³⁷

A processualidade tem, portanto, o caráter dinâmico e de controle, que precede o ato final, com característica de imobilidade. No entanto, ainda que os atos concatenados tenham como razão a expedição de um ato-fim, esse escopo de produção de um ato final não retira ou diminui a importância dos atos parciais, como uma verdadeira garantia de direitos, uma vez que são eles (os atos parciais) que possibilitam a produção de uma decisão (o ato-

⁴³³ Ibid., loc. cit.

⁴³⁴ CINTRA, A. C. A.; GRINOVER, A. P.; DINAMARCO, C. R., op. cit., p. 51.

⁴³⁵ MEDAUAR, O. *A processualidade...*, p. 24.

⁴³⁶ LUHMANN, Niklas. *Legitimação pelo procedimento*. Tradução de: Maria da Conceição Corte-Real. Brasília: Universidade de Brasília, 1980. p. 39.

⁴³⁷ Ibid., p. 38.

fim) correta.⁴³⁸ Na acepção luhmanniana, cada ato será um elemento comunicacional dentro do sistema.

Diante da existência necessária dos atos parciais, a processualidade envolve uma pluralidade de pessoas – físicas e jurídicas – até porque não poderia se falar em processo se todos os atos parciais fossem produzidos por uma mesma pessoa. E, a partir daí, a fim de que seja garantida a melhor decisão final (ato-fim), às pessoas envolvidas no esquema da processualidade são atribuídos direitos, deveres, ônus, faculdades. “A *processualidade, então, vincula-se à disciplina do exercício do poder estatal*”.⁴³⁹

A processualidade administrativa, porém, tem peculiaridades, em relação à processualidade jurisdicional e legislativa, precisamente porque diz respeito ao exercício da *função administrativa, que é inerente a qualquer atividade da Administração, na qual um “(a) agente, investido no (b) dever de satisfazer uma (c) finalidade no (d) interesse público, tal como (e) fixado em lei, necessitando para isso dos (f) poderes indispensáveis à consecução de seu dever, outorgados sempre (g) no interesse alheio ao sujeito que maneja o poder”*”.⁴⁴⁰

O processo administrativo é, pois, verdadeira relação jurídica administrativa⁴⁴¹, na qual a função administrativa é exteriorizada. Mas, não se pode perder de vista que o processo administrativo é, ainda, uma garantia *constitucional*, o que significa que o “*o legislador não é livre na configuração da disciplina legal do processo administrativo*”, isto é, a Constituição passa a impor garantias (condições) mínimas ao processo administrativo.⁴⁴²

É preciso, contudo, que a ação administrativa não seja agravada por exigências inúteis e que delonguem a atuação. Por isso, a processualidade nos atos da Administração deve ser impressa quando houver a contraposição de interesses, nos casos em que as decisões devam ser calcadas nos princípios da ampla defesa e do contraditório.

⁴³⁸ MEDAUAR, O. *A processualidade...*, p. 27.

⁴³⁹ Ibid., p. 28.

⁴⁴⁰ MOREIRA, E. B., op. cit., p. 26-27.

⁴⁴¹ Jesús González Pérez não concorda. Para ele no âmbito do procedimento administrativo existem relações jurídicas, contudo, não se pode falar que o processo (procedimento) seja uma relação jurídica administrativa (GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús, *Derecho procesal...*, p. 70-72.)

⁴⁴² BANDEIRA DE MELLO, C. A., *Curso de direito...*, p. 450-455.

6.3 PROCESSO ADMINISTRATIVO

6.3.1 Conceito e Estrutura

Processo administrativo é, na conceituação de CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO, uma sucessão encadeada de atos administrativos que tendem a um resultado final e conclusivo.⁴⁴³ É um complexo de atos.⁴⁴⁴ No procedimento ou no processo administrativo são praticados vários atos, todos com finalidades específicas, distintas, porém, com a qualidade de possuírem uma finalidade comum: a produção do ato final. Todos os atos, todavia, são autônomos e individualizados.

O processo administrativo não pode se confundir com o ato complexo. “*O ato complexo é **plurisubjetivo** (praticados por mais de um sujeito), **unitário** (todas as manifestações fundem-se em um só ato), **indivisível** (não admite validade através da fragmentação das manifestações dos agentes) e **unânime** (não admite dissensão)*”.⁴⁴⁵ No processo, embora exista uma seqüência de atos concatenados entre si, praticados por mais de um sujeito, os quais visam, todos, a um resultado final, cada ato, não perde a identidade própria; cada ato tem uma função própria dentro do processo para a expedição do ato final, que é uma decisão, uma escolha, seguindo um procedimento específico de expedição, distinto do processo a que ele está atrelado.⁴⁴⁶

Do mesmo modo, o processo administrativo ou procedimento não se confunde com um ato administrativo coletivo. O ato coletivo é uma declaração originária de um órgão formado por duas ou mais pessoas, o ato coletivo é oriundo, pois, de um colegiado, onde a unanimidade não pode ser sequer necessária. Logo, quem tem competência para emanar o ato é o órgão, em seu nome próprio, e não no nome daqueles que o compõem.⁴⁴⁷

O processo ou procedimento administrativo, portanto, não se confunde com o ato complexo ou com o ato coletivo; é um complexo de atos.

Ora, no processo administrativo há vários atos (não “manifestações” sem valor jurídico específico), praticados por um ou mais sujeitos, todos –

⁴⁴³ Ibid., p. 455.

⁴⁴⁴ Ibid., p. 461.

⁴⁴⁵ MOREIRA, E. B., op. cit., p. 55.

⁴⁴⁶ GARCÍA DE ENTERRIA, E.; FERNÁNDEZ, T., op. cit., p. 458.

⁴⁴⁷ MOREIRA, E. B., op. cit., p. 56-57.

agentes e atos – com competência, eficácia e validade autônomas. Não há fusão de manifestações, constitutivas de um ato (principal), e a finalidade dos atos processuais é dúplice: proferir decisão para as questões endoprocessuais (imediate) e dar seqüência ao processo, até a decisão final que produza efeitos extraprocessuais (mediata).⁴⁴⁸

Trata-se, enfim, de uma cadeia de atos, atrelados por elos pertinentes a um vínculo comum, sem a perda de sua individualidade, voltados a um fim único, cuja consecução de todos esses atos se coadunam.⁴⁴⁹ Dita seqüência concatenada, com disciplina própria, justifica-se ao se considerar que, no Direito Público é necessário saber como e por que o administrador chegou àquela solução, àquele ato administrativo que foi produzido: é necessário que seja percorrido o intervalo (*iter*) que resultou na produção do ato, no qual as justificativas, motivos, providências, consultas que foram realizadas são reveladas à própria Administração e ao cidadão-administrado.

6.3.2 Processo ou Procedimento?

Há oscilação doutrinária⁴⁵⁰ e legal quanto à utilização das expressões processo e procedimento, por essa razão, inclusive, vinha-se utilizando ambas as expressões, como sinônimas, até o presente momento.⁴⁵¹

ODETE MEDAUAR ensina que, pela diferenciação clássica entre procedimento e processo, o procedimento é tido como a sucessão de atos, cuja concatenação tem o objetivo final de satisfazer o interesse do autor do ato como, no âmbito administrativo, da Administração Pública. A seu turno, o processo envolve atos praticados por sujeitos plurais, cujo interesse não é o do autor do ato-fim, mas dos destinatários dos atos. Em outra distinção,

⁴⁴⁸ Ibid., p. 56.

⁴⁴⁹ Nesse sentido: CASSAGNE, J. C., op. cit., p. 514.; GARCIA DE ENTERRÍA, E.; FERNANDEZ, T. op. cit., p. 458.

⁴⁵⁰ Pelo uso do termo procedimento administrativo: GARCÍA DE ENTERRÍA, E.; FERNÁNDEZ, T., op. cit.; CASSAGNE, J. C., op. cit., p. 512-513; SUNDFELD, C. A. A importância do procedimento..., p. 72-73; JUSTEN FILHO, M. *Curso de direito...*, p. 223. Pelo uso do termo processo administrativo: MEDAUAR, O. *A processualidade...*, p. 40.; MEIRELES, H. L., op. cit., p. 578; BANDEIRA DE MELLO, C. A., *Curso de direito...*, p. 465.; BACELLAR FILHO, R. F., op. cit. p. 57-58.

⁴⁵¹ Não é própria, porém, a expressão “*contencioso administrativo*”, como nos ensina Odete Medauar, que designa um sistema jurídico que prevê a existência de jurisdição autônoma, independente da Administração e da Jurisdicional, para apreciar e julgar litígios referentes à Administração Pública. Esse sistema existe na França, Alemanha, Portugal e Suécia. Não se confunde, portanto, com o processo administrativo existente dentro do próprio âmbito da Administração Pública, como no Brasil. (MEDAUAR, O. *A processualidade...*, p. 45-46.

processo e procedimento são diferenciados pelo critério da existência ou não de lide. Isto é, o processo seria identificado pela existência de lide, de conflito de interesses, enquanto que, no procedimento, não haveria este elemento.⁴⁵²

HELY LOPES MEIRELES, para diferenciar processo e procedimento, utiliza o critério da controvérsia. Ou seja, no processo há uma controvérsia, um litígio, no sentido de uma discussão. No processo administrativo, o litígio envolve a Administração, em diversos âmbitos, como no fiscal ou no tributário. O procedimento, aqui, é a forma de realização, é o rito do processo.⁴⁵³

ARAÚJO CINTRA, ADA GRINOVER e DINAMARCO utilizam os critérios teleológicos e formal para diferenciar processo de procedimento, a partir dos quais, então, o processo tem uma característica teleológica, a finalidade de exercício de poder, enquanto o procedimento tem cunho formal, na medida em que significa o concatenamento dos atos que se sucedem. O processo se diferencia do procedimento pela existência do contraditório, de modo que nem todo procedimento é processo, mas todo processo envolve um procedimento.⁴⁵⁴

ODETE MEDAUAR, para diferenciar processo de procedimento faz a combinação entre os critérios da colaboração das partes e do contraditório. Nessa linha, o procedimento é “*representação da passagem do poder em ato*”⁴⁵⁵, é, enfim, a sucessão de atos para a expedição de um ato-fim. O processo consiste nessa sucessão de atos sob a forma de procedimento quando existe a cooperação de sujeitos envolvidos dentro de um contraditório.⁴⁵⁶ É, pois, a partir daí que a professora, em trabalho dedicado especificamente ao tema, alterando sua posição anterior (contida na primeira edição da obra “*Direito administrativo em evolução*”) entende que, no âmbito da processualidade administrativa, a expressão “processo administrativo” se mostra mais adequada, pois “*utilizar a expressão ‘processo administrativo’ significa, portanto, afirmar que o procedimento com participação dos interessados em contraditório, ou seja, o verdadeiro processo, ocorre também no âmbito da Administração Pública*”.⁴⁵⁷

Lembra, igualmente, que âmbito normativo brasileiro, ainda que alguns diplomas legais empreguem a expressão procedimento, a Constituição Federal de 1988, no artigo 37, inciso XXI, utiliza o termo “*processo*” para se referir à sequência de atos referente

⁴⁵² Ibid., p. 32.

⁴⁵³ MEIRELES, H. L., op. cit., p. 578.

⁴⁵⁴ CINTRA, A. C. A, GRINOVER, A. P; DINAMARCO, C. R., op. cit., p. 47-51.

⁴⁵⁵ MEDAUAR, O. A *processualidade...*, p. 38.

⁴⁵⁶ Ibid., p. 40.

⁴⁵⁷ Ibid., p. 41.

à melhor forma de contratar (processo de licitação), e que, o artigo 41, § 1º, alude ao “*processo*” para tratar da apuração de responsabilidade por falta disciplinar.

ROMEU FELIPE BACELLAR FILHO afasta-se das noções tradicionais de processo e procedimento, enfatizando que nem todo procedimento é sinônimo de função administrativa, bem como nem todo processo é sinônimo de função jurisdicional.⁴⁵⁸

CARLOS ARI SUNDFELD opta pela expressão “procedimento administrativo”, por considerar que o termo “processo” já se encontra primordialmente vinculado à atividade jurisdicional, com suas características próprias.⁴⁵⁹ Antes dele, CASSAGNE fez a mesma opção, pelos mesmos motivos, de modo que haverá “procedimento administrativo” nas três esferas de poder (Executivo, Legislativo e Judiciário) quando forem envolvidas questões “materialmente” administrativas, falando-se em “processo” quando houver exercício de função jurisdicional.⁴⁶⁰

Outro que rechaça o uso da expressão “processo administrativo”, prestigiando a terminologia “procedimento”, é MARÇAL JUSTEN FILHO⁴⁶¹, que faz tal opção ao levar em consideração as “*insuprimíveis*” diferenças existentes (e por ele apontadas) entre a atividade jurisdicional e a atividade administrativa. A partir daí, o autor refuta a possibilidade de se atribuir uma disciplina comum (com princípios comuns) do “processo”, envolvendo tanto o processo judicial quanto o “procedimento administrativo”.⁴⁶²

Contudo, para CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELO, que considera como correto o uso do termo “processo”, atribuindo a expressão “procedimento” para o ritual de cada processo, “*não é o caso de armar-se um ‘cavalo de batalha’ em torno de rótulos*”, de forma que não se pode perder de vista a importância que o processo administrativo adquiriu no Direito Administrativo brasileiro.⁴⁶³

ALBERTO XAVIER, em estudo mais recente, voltado aos princípios do processo administrativo e judicial, considera que a discussão em torno do emprego da expressão processo ou procedimento administrativo – na sua acepção, muito mais de fundo

⁴⁵⁸ BACELLAR FILHO, R. F., op. cit., p. 57-58.

⁴⁵⁹ SUNDFELD, C. A. A importância do procedimento..., p. 72-73.

⁴⁶⁰ CASSAGNE, J. C., op. cit., p. 512-513.

⁴⁶¹ JUSTEN FILHO, M. *Curso de direito*..., p. 223.

⁴⁶² “Adota-se o entendimento segundo o qual a disciplina do ‘procedimento administrativo’ não pode fazer-se à luz dos princípios constitucionais do processo propriamente dito. A regulação infraconstitucional do procedimento administrativo não pode ser atacada por meio da arguição de incompatibilidade com as regras que disciplinam a atividade jurisdicional do Estado. Enfim, o Estado-Administração não desempenha atividade jurisdicional”. (Ibid., loc. cit.)

⁴⁶³ BANDEIRA DE MELLO, C. A., *Curso de direito*..., p. 456.

terminológico do que substancial – encerrou-se quando a própria Constituição Federal de 1988 passou a usar o termo “*processo*”, no seu artigo 5º, inciso LV.⁴⁶⁴

A opção terminológica de EGON BOCKMANN MOREIRA pelo uso da expressão “processo administrativo” está vinculada ao próprio papel, finalidade, que o processo adquire no âmbito do Direito Administrativo, isto é, como verdadeiro instrumento de garantia do cidadão-administrado na formação da vontade estatal, de modo que, como instrumento de democratização do exercício da função administrativa, o processo não pode ser visto como mero procedimento, numa acepção de rito, de prévia formalidade necessária à expedição de um ato.⁴⁶⁵

É a mesma a diferenciação feita por MARIA SYLVIA DI PIETRO, que considera que o processo existe como instrumento indispensável para o exercício da função administrativa, enquanto que o procedimento é o conjunto de formalidades por meio das quais se desenvolve o processo, bem como a prática de outros atos administrativos; é o rito, a forma de proceder.⁴⁶⁶

A opção pela expressão “processo”, que se adota no presente trabalho, acompanha precisamente essa linha teórica seguida, entre outros, pelos já citados, CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO, HELY LOPES MEIRELES, ODETE MEDAUAR, ROMEU FELIPE BACELLAR FILHO, MARIA SYLVIA DI PIETRO, EGON B. MOREIRA, isto é, com um significado especial, diante do procedimento, que transcende a mera idéia de rito, consagrando-se como instrumento de garantia. Garantia entendida, na conceituação de MARCELO CAETANO, por “*todos os meios criados pela Ordem Jurídica com a finalidade imediata de prevenir ou remediar as violações do direito objetivo vigente (garantias da legalidade) ou as ofensas dos direitos subjetivos ou interesses legítimos dos particulares (garantias dos administrados)*”.⁴⁶⁷

É o sentido que, em 1971, MANOEL DE OLIVEIRA FRANCO SOBRINHO já reclamava para o processo administrativo:

O processo no Direito Administrativo, ou na Ciência da Administração, admite como exige mais ampla conceituação em face da problemática constitucional e das funções estatais.

É preciso, revisando conceitos, que o processo, em Direito Administrativo alcance expressão dogmática que seja peculiar ao Estado em todas as suas manifestações funcionais.

⁴⁶⁴ XAVIER, Alberto. *Princípios do processo administrativo e judicial tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 4.

⁴⁶⁵ MOREIRA, E. B., op. cit., p. 58.

⁴⁶⁶ DI PIETRO, M. S. Z., op. cit., p. 397.

⁴⁶⁷ CAETANO, Marcelo. *Princípios fundamentais do direito administrativo*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1989. p. 476.

(...)

Processo, na administração, para o Estado, não representa somente “tramitação de um expediente para solução de pretensão ou de administrado.”

Representa muito mais: diante de atos e fatos administrativos se vincula à atividade estatal constituindo modo especial de fazer viver a Administração em harmonia com os fins do Estado.⁴⁶⁸

6.3.3 A Importância do Processo Administrativo

Na ponderação de CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO, o desenvolvimento tecnológico, independentemente de fatores ideológicos, repercutiu na proliferação das intervenções estatais, com o conseqüente agravamento das limitações à liberdade e à propriedade. Diante do agigantamento da Administração e do aumento das áreas de intervenção estatal, fez-se necessário permitir a presença do cidadão-administrado na participação das decisões administrativas que lhe dizem respeito. Todo esse panorama fez com que a atuação administrativa fosse impelida a ser mais transparente, diante das questões que podem ser suscitadas no questionamento das ações estatais.⁴⁶⁹

A multiplicação e aprofundamento da intervenção e da atuação do Poder Público sobre a sociedade conferem, ao processo administrativo, especial relevância como meio de controle do “*iter*” de formação das decisões estatais, notadamente ao se focar dito controle aos fins próprios da atuação estatal. Em um Estado de Direito, o cidadão-administrado passa a ter a garantia de que a atuação da Administração Pública tenha fins previamente estabelecidos em lei e, além disso, que o próprio modo (meios) de se atingir tais finalidades esteja, também, nela disciplinado.⁴⁷⁰ “*Uma vez que a ‘vontade’ administrativa do Estado é formada na seqüência que se denomina ‘procedimento administrativo’, discipliná-lo é o meio idôneo para mantê-la sob controle*”.⁴⁷¹

A estrutura do processo, delineada por normas jurídicas, reduzem o número ilimitado de formas possíveis de comportamento, definindo a temática envolvida e os seus limites de discussão, ao mesmo tempo que torna os participantes conscientes disso.⁴⁷²

⁴⁶⁸ OLIVEIRA FRANCO SOBRINHO, M. de. *Introdução ao direito...*, p. 23-24.

⁴⁶⁹ BANDEIRA DE MELLO, C. A., *Curso de direito...*, p 463.

⁴⁷⁰ Ibid., p. 462.

⁴⁷¹ Ibid., p. 465.

⁴⁷² LUHMANN, N. *Legitimação pelo procedimento*, p. 40.

ODETE MEDAUAR ensina que, num primeiro momento, o processo administrativo tinha sua finalidade e significância ligada à observância dos requisitos de validade do ato administrativo e a garantia dos direitos dos indivíduos. Essas finalidades, contudo, foram se ampliando com a evolução das relações entre a Administração Pública e os administrados e com a evolução das próprias concepções de Direito Administrativo.⁴⁷³ Nesse sentido, GARCÍA DE ENTERRÍA e RAMÓN FERNANDEZ pontuam que o “procedimento administrativo”, na sua expressão, pressupõe que a atividade administrativa deva obedecer a determinada forma mínima para que possa ser qualificada como atividade legítima.⁴⁷⁴

O perfil do processo administrativo partiu, portanto, de uma finalidade ligada ao ato administrativo em si, atingindo a própria legitimação do poder, mas apresenta, hoje, diversas outras finalidades que justificam sua disciplina criteriosa no plano constitucional e legal.

Entre as finalidades atribuídas ao processo administrativo, além de se caracterizar como instrumento de controle da edição de seus atos pela própria Administração, pode-se apontar, certamente, como uma das principais funções a “*garantista*”, na expressão de ODETE MEDAUAR. O processo administrativo, diante do inciso LV, combinado com o inciso LIV, ambos do artigo 5º da Constituição Federal, é instrumento de tutela dos direitos dos cidadãos-administrados que podem ser afetados pelos atos administrativos. O processo administrativo, assim, que era uma garantia antes da edição da Constituição Federal de 1988, passa a ser, com ela, uma garantia *constitucional*.⁴⁷⁵

O processo administrativo se mostra como importante instrumento de *garantia individual constitucional* e da *participação democrática do cidadão*⁴⁷⁶, promovendo a discussão prévia à própria edição do ato e, diferentemente da discussão judicial, que permite apenas o exame de sua legalidade, admite o questionamento do seu próprio mérito.⁴⁷⁷ O “*processo surge como instrumento de cidadania elevando-se sobre o Estado e as instituições sociais, políticas e econômicas como meio de realização dos direitos da pessoa humana*”, permitindo, além disso, a discussão sem os custos do processo judicial.⁴⁷⁸

⁴⁷³ MEDAUAR, O. *A processualidade...*, p. 61-62.

⁴⁷⁴ GARCÍA DE ENTERRÍA, E.; FERNÁNDEZ, T., op. cit., p. 452.

⁴⁷⁵ BACELLAR FILHO, R. F., op. cit., p. 62.

⁴⁷⁶ MOREIRA, E. B., op. cit., p. 16.

⁴⁷⁷ Pontue-se que está aqui a se tratar do procedimento ainda no plano geral. No processo administrativo tributário, cujo objeto é o ato de lançamento tributário (ato vinculado), o controle irá se limitar à legalidade e validade do ato.

⁴⁷⁸ NOGUEIRA, Alberto. *Os limites da legalidade tributária no estado democrático de direito*. Fisco X contribuinte na arena jurídica: ataque e defesa. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. p. 58.

Na concepção atual, o processo administrativo configura meio de atendimento de requisitos de validade do ato administrativo. Além disso, propicia o conhecimento do que ocorre antes que o ato faça repercutir, sobre os indivíduos, os seus efeitos, permitindo verificar, por conseguinte, como se realiza a tomada de decisões; e assim contribui para conferir-lhe maior grau de objetividade. Como contraponto à visão do ato, se tem uma visão dinâmica, pois se focaliza o ato no seu “formar-se” e nos seus vínculos instrumentais.⁴⁷⁹

É o estabelecimento de controles “*desde dentro*”, nos termos de CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELO, ou seja, controles dentro da intimidade da Administração, no curso do próprio processo de formação da vontade estatal, não se limitando a aguardar um controle futuro, “*de fora*”, pelo Judiciário.⁴⁸⁰

Todavia, o processo administrativo não se limita a um controle interno, ainda no âmbito da Administração, quanto aos requisitos de validade do ato, é, além disso, um instrumento de controle da legitimidade – que inclui legalidade e razoabilidade ou justiça – e do fim último do ato administrativo em atender ao interesse público e ao bem comum. Trata-se de verdadeiro controle de oportunidade, mérito ou conveniência do ato, que não pode ser levado ao Judiciário. É um “*poder de reação*”, na expressão de CASSAGNE, do administrado diante da edição de atos prejudiciais a seus direitos e interesses legítimos.⁴⁸¹ Aliás, antes dele, GARCÍA DE ENTERRÍA considerava que o “procedimento administrativo” constituía um círculo de garantias, permitindo ao cidadão-administrado reagir contra atos e disposições lesivas a seus interesses.⁴⁸²

O papel do processo administrativo como instrumento ligado à tutela de direitos individuais também é visualizado por CARLOS ARI SUNDFELD, ao concluir que o “*processo é a contrapartida que se assegura à liberdade pelo fato de o ato da autoridade ser unilateral, dentro da proposta de resguardar o equilíbrio entre a liberdade e a autoridade*”.⁴⁸³

Outra finalidade que se atribui ao processo administrativo é a melhora do conteúdo das decisões, o que representa, igualmente, uma garantia ao cidadão-administrado de que as decisões terão melhor embasamento, diante da apresentação de explicações, informações, argumentos e provas que os interessados podem vir a oferecer. A participação dos interessados repercute, outrossim, em uma aceitação da decisão e, conseqüentemente, no

⁴⁷⁹ MEDAUAR, O. *O direito administrativo...*, p. 224.

⁴⁸⁰ BANDEIRA DE MELO, C. A., *Curso de direito...*, p. 466.

⁴⁸¹ CASSAGNE, J. C., op. cit., p. 510.

⁴⁸² GARCÍA DE ENTERRÍA, E., op. cit., p. 452.

⁴⁸³ SUNDFELD, C. A. A importância do procedimento..., p. 67.

seu cumprimento, atribuindo-lhe maior eficácia. E, nessa medida, ligada à melhoria do conteúdo das decisões administrativas, o processo administrativo conduz, ainda, a melhores condições para o correto desempenho da função administrativa, ao possibilitar equilíbrio entre a autoridade do sujeito público e os direitos dos cidadãos-administrados, restringindo as arbitrariedades do primeiro.

A processualidade, de tal modo, aufere *legitimidade* à decisão, na medida em sua formação passa a ter momentos de participação dos interessados, como manifestação de poder. Na lição de inspiração luhmanniana, em “*Legitimação pelo Procedimento*”, a imperatividade do ato-fim deixa de ser, com o processo, unilateral e passa a ser resultado de um processo norteado pelo confronto de interesses, pela participação de interessados cujos atos e medidas foram amparados em direitos e deveres.⁴⁸⁴

Para ODETE MEDAUAR, “*o processo administrativo oferece possibilidade da atuação administrativa com justiça*”, isto é, as condutas administrativas passam a ser expedidas com atenção ao contraditório e ampla defesa.⁴⁸⁵ O ato administrativo é, assim, considerado produto da função administrativa, de modo que o caráter processual de sua expedição afasta aquela noção de ato administrativo como resultado de operações internas e secretas, permitindo um controle de sua formação pelos indivíduos e grupos que compõem a sociedade. É o que a autora chama de “*democracia pelo procedimento*” ou “*democracia pelo processo*”, que caminha ao lado da democracia representativa e da democracia por meio de instrumentos descentralizadores. O processo é, enfim, uma ferramenta disciplinadora das relações entre a Administração e os administrados⁴⁸⁶, “*não se trata de tutelar um indivíduo em particular, mas de restringir práticas eivadas de prepotência e incompatíveis com a natureza de um Estado Democrático*”.⁴⁸⁷

O processo, portanto,

concorre para uma decisão mais bem informada, mais conseqüente, mais responsável, auxiliando, assim, na eleição, da melhor solução para os interesses públicos em causa, pois a Administração não se faz de costas para os interessados, mas, pelo contrário, toma em conta aspectos relevantes por

⁴⁸⁴ “A legitimidade não pode ser totalmente concebida como ‘interiorização’ duma instituição, como conscientização pessoa de convicções socialmente constituídas. Trata-se, no fundo, dum processo de reestruturação das expectativas jurídicas, portanto do estudo, no sistema social, que pode tornar-se consideravelmente indiferente quer esteja, ou não, de acordo, quem tem de modificar as suas expectativas”. (LUHAMNN, N. *Legitimação pelo procedimento*, p. 100.)

⁴⁸⁵ MEDAUAR, O. *A processualidade...*, p. 67.

⁴⁸⁶ Id., *O direito administrativo...*, p. 225.

⁴⁸⁷ JUSTEN FILHO, M. *Curso de direito...*, p. 218.

eles salientados e que, de outro modo, não seriam, talvez, sequer vislumbrados.⁴⁸⁸

O processo administrativo quebra, igualmente, a tradição do interesse privado visto como oposto ao interesse público, aproximando a Administração dos administrados e viabilizando a sistematização da atuação administrativa. Isto é, o processo implica organização racional da edição dos atos administrativos, que devem seguir um esquema processual racional, tendo em vista que, quando os administrados passam a conhecer o modo de atuação da Administração por meio desses esquemas, passam, ao mesmo tempo, a ter condições de melhor a controlar.

O processo administrativo configura-se como ponto de encontro ou ponto de convergência de vários princípios e regras comuns que presidem à atividade administrativa. Torna-se, então, campo propício à concretização de tais parâmetros, muitos dos quais consagrados constitucionalmente”.⁴⁸⁹]

Examinando o tema sob o enfoque do interesse da própria Administração Pública, o processo administrativo tem um papel de assegurar *eficiência* estatal quanto à efetiva consecução dos fins do ato administrativo, assegurando que a vontade funcional, que expressará o ato, não seja influenciada pela vontade pessoal do agente.⁴⁹⁰ A processualidade permite, com isso, o controle da conduta dos agentes estatais não só da perspectiva da edição futura do ato administrativo, mas de uma fiscalização dos atos já praticados no que se refere à regularidade da sua edição.⁴⁹¹

EGON BOCKMANN MOREIRA⁴⁹² e MARÇAL JUSTEN FILHO,⁴⁹³ identificam, como outro fim da processualidade ou da “procedimentalização”, na expressão do segundo autor, a redução dos encargos do Poder Judiciário, diante da participação dos cidadãos-administrados na formação da vontade estatal e por possibilitar a correção da atividade administrativa. Além disso, consideram que, levando-se em conta ter havido discussão na esfera administrativa, a existência do processo administrativo permite um controle mais simples e objetivo do próprio Judiciário, já que as provas (ou grande parte delas) já terão sido previamente produzidas.⁴⁹⁴

Vê-se, assim, que as finalidades do processo administrativo têm pontos de convergência e acabam decorrendo umas das outras, isso tudo na medida em que são

⁴⁸⁸ BANDEIRA DE MELLO, C. A., *Curso de direito...*, p. 466.

⁴⁸⁹ MEDAUAR, O. *A processualidade...*, p. 69.

⁴⁹⁰ SUNDFELD, C. A. A importância do procedimento..., p. 67.

⁴⁹¹ JUSTEN FILHO, M. *Curso de direito...*, p. 217.

⁴⁹² MOREIRA, E. B., op. cit., p. 16.

⁴⁹³ JUSTEN FILHO, M. *Curso de direito...*, p. 219.

⁴⁹⁴ Ibid., loc. cit.

cumulativas. Por fim, em que pese a diferenças entre o modelo brasileiro e o espanhol, a conclusão de GARCÍA DE ENTERRÍA é em tudo aplicável à perspectiva atual da processualidade administrativa, ao ponderar que o processo administrativo se converteu “*tanto por razones de legitimidad como por razones de eficacia, em una institución central del Derecho Público de nuestros dias*”.⁴⁹⁵

6.3.4 Espécies de Procedimento e de Processo Administrativo

No exame das classificações de procedimento ou processo administrativo, faz-se necessário levar em consideração a diferença terminológica adotada pelo presente trabalho. Adotando-se a diferenciação realizada por HELY LOPES MEIRELES, o processo administrativo se refere ao instrumento de garantia e defesa do cidadão-administrado nas situações de conflito, de discussão entre a Administração e o interessado. Procedimento administrativo, a seu turno, é o rito, a sucessão concatenada de atos voltados à produção de um ato-fim.⁴⁹⁶ Logo, deve-se ter em mente, no estudo da classificação elaborada por alguns autores, a seguir examinada, que o *procedimento* administrativo não existe somente nas situações de conflito, ocorrendo praticamente na totalidade de atos administrativos, até porque, como lembra CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO, “*o ato não surge do nada*”.⁴⁹⁷

São inúmeras as classificações das espécies de procedimento ou processo administrativo, as quais seguem os mais diversos critérios.

CASSAGNE⁴⁹⁸, seguindo a doutrina de GARCÍA DE ENTERRÍA e TOMÁS FERNANDEZ⁴⁹⁹, classifica os “procedimentos administrativos” como *gerais* ou *especiais*, sendo os procedimentos especiais aqueles que possuem disciplina legal própria e específica. Do ponto de vista de suas finalidades, tais autores, os classificam, ainda, em procedimentos *declarativos* (ou declaratórios), *executivos* e de *simples gestão*.

Dentro dos *procedimentos declarativos*, GARCÍA DE ENTERRÍA e TOMÁS FERNANDEZ os subdividem em: (i) *procedimento sancionador* (ou disciplinar), por meio do qual se discute a aplicação de uma sanção no âmbito funcional; (ii) *procedimento de revisão*,

⁴⁹⁵ GARCÍA DE ENTERRÍA, E., op. cit., p. 457.

⁴⁹⁶ MEIRELES, H. L., op. cit., p. 578.

⁴⁹⁷ BANDEIRA DE MELLO, C. A., *Curso de direito...*, p. 456.

⁴⁹⁸ CASSAGNE, C. J., op. cit., p. 515.

⁴⁹⁹ GARCÍA DE ENTERRÍA, E., op. cit., p. 459-461.

quando se pretende rever uma decisão anterior, sendo em duas modalidades revisão de ofício e via recursal.⁵⁰⁰ CASSAGNE, na espécie de procedimentos declarativos de revisão recursal, se refere às *impugnações, recursos, reclamações e denúncias*. São aqueles que visam a obter do agente ou órgão emissor do ato administrativo questionado, ou de um órgão superior hierárquico, sua revisão sob a forma de revogação, modificação ou saneamento.

No Brasil, as impugnações e recursos sem previsão legal expressa e específica – que podem ser denominados das mais diversas formas como impugnações, pedidos de reconsideração, pedido de reexame, defesa – são interpostos contra atos administrativos com fundamento no direito de petição, previsto no artigo 5º, inciso XXXIV, da Constituição Federal e no artigo 5º, inciso LV, da Carta, assegurando, no âmbito administrativo, o contraditório e a ampla defesa “*com os meios e recursos a ela inerentes*”.⁵⁰¹ A partir desse suporte constitucional foram incluídos nas legislações de regência dos processos administrativos, notadamente dos processos administrativos tributários, “recursos” próprios, especificamente regulados e disciplinados de acordo com disposições legais específicas.

O *procedimento executivo*, na classificação de GARCÍA DE ENTERRÍA e TOMÁS FERNANDEZ⁵⁰² seguida por CASSAGNE⁵⁰³, visa à realização, implementação de uma decisão anteriormente tomada e já definitiva – como, por exemplo, uma demolição. E, os *procedimentos de simples gestão* são aqueles técnicos e de caráter essencialmente interno, que podem ser preparatórios para a tomada de uma decisão posterior.

Quanto à forma de seu desenrolar os autores citados, classificam os procedimentos como *ordinários* ou *sumários ou de urgência*. Nesses últimos, os trâmites e prazos são simplificados e abreviados, na forma prevista pelo ordenamento posto, o que não pode, porém, como adverte GARCÍA DE ENTERRÍA, atingir as garantias do cidadão-administrado.⁵⁰⁴

CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO classifica os procedimentos em *internos*, que se desenrolam no âmbito interno, na “intimidade” da Administração; e, *externos*, nos quais há a participação dos administrados. Dentro dos procedimentos *externos*, o autor subdivide em (a) *procedimentos restritivos* e (b) *ampliativos*. Cita como exemplo de *procedimentos restritivos* as cassações de licença, a declaração de caducidade de concessão de serviço público e a rescisão de um contrato administrativo. Por sua vez, os procedimentos

⁵⁰⁰ Ibid, loc. cit.

⁵⁰¹ ATALIBA, Geraldo. Princípios constitucionais do processo e procedimento em matéria tributária. *Revista de Direito Tributário*, n. 46. p. 118-132, out./dez. 1988.

⁵⁰² GARCÍA DE ENTERRÍA, E., op. cit., p. 459-461.

⁵⁰³ CASSAGNE, C. J., op. cit., p. 515.

⁵⁰⁴ GARCÍA DE ENTERRÍA, E., op. cit., p.461.

restritivos são novamente subdivididos pelo autor em: (a.1) *meramente restritivos*, como as revogações em geral e (a.2.) *sancionadores*, em que há a aplicação de uma sanção, onde se incluem o “processo administrativo disciplinar” e o “processo administrativo tributário”. Nos sancionadores, o procedimento se aproxima ao processo jurisdicional, com caráter de contraditório.⁵⁰⁵

Note-se, pois, que na classificação de CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO, como na CASSAGNE GARCÍA DE ENTERRÍA, são reunidos ritos procedimentais (procedimentos) afins à Administração e processos administrativos, em situações que revelam conflitos de interesses entre a Administração e o cidadão-administrado.

ODETE MEDAUAR propõe a seguinte classificação dos *processos* administrativos, a partir do artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal: (a) processos administrativos em que há controvérsia (conflitos de interesses) e (b) processos administrativos em que há acusado, processos sancionadores ou punitivos. Ou seja, trata-se de uma proposta de classificação de tipos de processo administrativo, nos quais há, em ambos os casos, uma situação de conflito.

Entre os processos em que há controvérsia estão: (a.1.) os processos administrativos *de gestão* (licitações, concursos públicos); (a.2.) os processos administrativos *de outorga* (os licenciamentos de atividades e exercício de direitos, registro de marcas, pedido de isenção condicionada de tributos); (a.3.) os processos administrativos *de verificação ou determinação* (prestação de contas, lançamento tributário, consulta fiscal); e, (a.4.) os processos administrativos *de revisão* (impugnações, recursos, reclamações).

No que tange aos processos administrativos sancionadores estão, na classificação proposta pela autora: (b.1.) os processos *internos* (processos disciplinares de servidor público); (b.2.) os processos *externos*, nos quais são apuradas infrações, descumprimento de normas e aplicadas sanções que têm como destinatários administrados particulares, onde se incluem os autos de infração de natureza tributária.⁵⁰⁶

⁵⁰⁵ BANDEIRA DE MELLO, C. A., *Curso de direito...*, p. 468.

⁵⁰⁶ MEDAUAR, O. *A processualidade...*, p. 132.

6.3.5 Fases do Processo Administrativo

ODETE MEDAUAR aponta três fases do processo administrativo: (a) introdutória; (b) instrutória ou preparatória; e (c) decisória.⁵⁰⁷ A identificação dessas três etapas no processo administrativo também é realizada por MARÇAL JUSTEN FILHO, que adverte que não existe um modelo único a ser aplicado a todas as espécies.⁵⁰⁸

A *fase introdutória ou inicial* é integrada pelos atos que desencadeiam o procedimento ou o processo administrativo. O processo administrativo pode ser iniciado por iniciativa de ofício ou dos interessados, tudo dependerá da sua disciplina jurídica.

É na *fase instrutória ou preparatória* que serão colhidos todos os elementos de fato e de direito que possibilitam a tomada da decisão justa. É composta, pois, por atos que conduzem à obtenção desses meios, estando nela incluídas a apresentação de argumentos e contra-argumentos, a produção de provas, a elaboração de pareceres jurídicos e técnicos, a promoção de diligências, audiências, perícias, exames, enfim, todos os procedimentos que podem levar ao melhor conhecimento da questão discutida.

A *fase decisória* é o momento em que a autoridade competente (singular ou órgão colegiado) emite o ato decisório e o formaliza. Nessa fase estão incluídos os elementos necessários à eficácia do ato (notificação, publicação, homologação ou aprovação).

CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, além das fases (a) introdutória, que ele denomina de “*propulsória*” ou “*de iniciativa*”, (b) da fase instrutória e da (c) fase decisória, chamada por ele de “*fase dispositiva*”, inclui na sistematização do processo administrativo outras duas fases: (d) “*fase controladora ou integrativa*” e a (e) “*fase de comunicação*”.⁵⁰⁹

A *fase controladora* segue a fase decisória, sendo denominada também de fase integrativa, na qual outras autoridades, que não participaram do processo até aquele momento, vêm verificar se houve o exame satisfatório da matéria e se a decisão foi tomada a contento, podendo confirmá-la ou infirmá-la. A extensão desse controle será determinada pela lei de regência do processo. Por sua vez, a *fase de comunicação* – que CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO separa da fase decisória – é aquela em que a decisão, o ato-fim decisório, é transmitido, levado a conhecimento dos interessados pelos meios próprios estabelecidos pelo ordenamento.

⁵⁰⁷ Ibid., p. 133-135.

⁵⁰⁸ JUSTEN FILHO, M. *Curso de direito...*, p. 228.

⁵⁰⁹ BANDEIRA DE MELLO, C. A., *Curso de direito...*, p. 468.

7 PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

7.1 PROCESSO E NÃO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Procedimento é, na conceituação de CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO, uma sucessão encadeada de atos administrativos que tendem a um resultado final e conclusivo.⁵¹⁰ É um complexo de atos, todos com finalidades específicas, distintas, contudo, com a qualidade de possuírem uma finalidade comum: a produção do ato final.⁵¹¹ Ou seja, para que haja procedimento é necessário que se tenha uma seqüência de atos concatenados entre si, os quais visam, todos, a um resultado final. Cada ato, todavia, não perde a identidade própria, tendo função específica dentro do procedimento e à expedição do ato final.

O processo administrativo fiscal por ter como objeto o controle do lançamento tributário e do ato de imposição de penalidade administrativa – atos vinculados – não comporta exame de oportunidade de sua expedição, dizendo respeito, especificamente, ao controle de legalidade, validade e pertinência do lançamento de ofício, realizado com fulcro nos artigos 142 e 149 do Código Tributário Nacional, quando haja inconformidade, por parte do sujeito passivo, quanto ao conteúdo material ou formal desse ato. Trata-se, portanto, de um processo administrativo de revisão, na classificação de ODETE MEDAUAR, que se caracteriza pela existência de controvérsia entre a Administração e os cidadãos-administrados.⁵¹²

A partir da edição da Constituição Federal de 1988, como visto, o processo administrativo, inclusive de natureza tributária, por envolver discussão e conflito de interesses, passa a transcender a mera natureza de rito, isto é, como mero e formal seqüencial de atos, voltados a um fim comum.⁵¹³

A disciplina do artigo 5º, inciso LV, da Carta Constitucional, ao prever que “aos *litigantes*, em processo judicial ou *administrativo*, e aos *acusados em geral* são assegurados o *contraditório e a ampla defesa*, com os meios e recursos a ela inerentes”, traz uma verdadeira idéia de “jurisdicionalização”, ou seja, de que o controle da legalidade dos

⁵¹⁰ Ibid., p. 455.

⁵¹¹ Ibid., p. 461.

⁵¹² MEDAUAR, O. *A processualidade...*, p. 132.

⁵¹³ Capítulo 5.

atos administrativos deve obedecer ao modelo de processo existente em âmbito judicial, ressalvadas as peculiaridades que o envolvem.⁵¹⁴

O conceito de processo administrativo exprime a idéia de que os mecanismos de controle da legalidade dos atos administrativos devem obedecer a um princípio de jurisdicionalização, ou seja, ao modelo de processo que se desenvolve nos tribunais, ressalvadas as especificidades decorrentes seja da natureza indisponível dos direitos em presença, seja da natureza não independente do órgão de julgamento, integrado na Administração.⁵¹⁵

É, portanto, diante do conteúdo da “processualidade administrativa”, na expressão de ODETE MEDAUAR, tomando o processo administrativo como verdadeiro direito ou garantia fundamental e, ainda como relação jurídica na lição de EGON BOCKMANN MOREIRA⁵¹⁶, que se alude a “processo” administrativo tributário, e não procedimento. Isto é, pretende-se estudar o processo administrativo tributário como um sistema, regido por normas jurídicas (princípios e regras) próprias, que lhe outorgam uma disciplina jurídica especial a tutelar os direitos dos cidadãos-administrados e o próprio interesse público.

7.2 PRINCÍPIOS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO

7.2.1 Noção de Princípios. Princípios *do* Ordenamento Jurídico

Relembrando os pressupostos teóricos da presente dissertação, adotou-se para fins de estudo dos sistemas, em especial do sistema jurídico, a Teoria dos Sistemas de N. LUHMANN.

De acordo com a teoria luhmanniana, o sistema jurídico é formado por “comunicações sobre o Direito” e essas comunicações integram o sistema desde que possuam os requisitos de “pertencibilidade”, os quais são definidos pelo próprio sistema. Nesse plano,

⁵¹⁴ XAVIER, A. *Princípios do processo...*, p. 4.

⁵¹⁵ Ibid., loc. cit.

⁵¹⁶ MOREIRA, E. B., op. cit., p. 260.

“o sistema jurídico abriga normas e outros entes legais (qualificações, conceitos, definições e princípios)”.⁵¹⁷

Logo, o sistema jurídico é composto por enunciados jurídicos ou dispositivos, na expressão de HUMBERTO ÁVILA, isto é, pelos textos legais expressos em linguagem escrita. Mas o sistema é, além disso, composto por normas jurídicas que, na linha já examinada *“não são textos nem o conjunto deles, mas os sentidos construídos a partir da interpretação sistemática de textos normativos”*.⁵¹⁸ É composto, portanto, por normas jurídicas gerais e abstratas e normas individuais e concretas, na linha examinada no Capítulo 2. Enfim, para que não restem dúvidas, o sistema jurídico é composto por todas as “comunicações sobre o Direito” que o integrem por atenderem ao requisito de “pertencialidade”, condição esta fixada pelo próprio sistema.

Partindo dessa concepção de norma e afastando-se da antiga distinção que se fazia entre princípios e normas, J. J. CANOTILHO considera que princípios são espécies de normas.⁵¹⁹ Ou seja, princípios e regras são duas espécies de normas jurídicas, de modo que, os princípios - como tal - são entes pertencentes ao sistema jurídico, já que se caracterizam em “comunicações sobre o Direito”.

Os princípios, assim como normas, decorrem do processo de interpretação e aplicação do Direito pelo intérprete, a partir do texto legal. Veja-se, porém, como adverte HUMBERTO ÁVILA, que uma norma (regra ou princípio) não corresponde necessariamente a um dispositivo, pode-se ter mais de uma norma extraída de um dispositivo legal ou constitucional, bem como podem ser necessários mais de um dispositivo legal ou constitucional para que se tenha uma norma. Pode, inclusive, haver dispositivo sem norma.⁵²⁰ Todavia, há que se ter em mente que *“princípios jurídicos, princípios de direito, não são resgatados de fora do ordenamento, porém descobertos no seu interior”*. Daí refutar-se, na lição de EROS GRAU, a idéia de princípios gerais de Direito, podendo-se falar em princípios gerais de um determinado ordenamento. *“Importa observarmos, pois, que os **princípios** que descobrimos no interior do ordenamento jurídico são princípios **deste** ordenamento jurídico, **deste** direito”*.⁵²¹ (grifo do autor)

Note-se, portanto, que à luz do ordenamento jurídico posto, por eleição da primeira norma no sistema, a Constituição Federal, é dada posição de destaque aos princípios

⁵¹⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003. p. 60.

⁵¹⁸ ÁVILA, H., op. cit., p. 30.

⁵¹⁹ CANOTILHO, J. J. G., op. cit., p. 1146.

⁵²⁰ ÁVILA, H., op. cit., p. 30.

⁵²¹ GRAU, E. R. Ob. cit. p. 70-71.

em relação às regras, como “*linhas mestras, os grandes nortes, as diretrizes magnas do sistema jurídico*”; posição que decorre da própria hierarquia pela qual o sistema jurídico está estruturado.⁵²² Esse caráter referencial dos princípios, frise-se, não decorre de posição ideológica, como pontua ROQUE CARRAZA, mas da própria estruturação contida no texto constitucional.⁵²³ Na síntese de JOSÉ ROBERTO VIEIRA:

Num sistema jurídico, o repertório é composto por normas, que, encetando relações entre si, agrupam-se em derredor de outras normas, pelas quais foram atraídas, seduzidas e presas, naquela “reação centrípeta” de que fala PAULO DE BARROS CARVALHO. Essas normas que compõem de modo especial a estrutura do sistema, exibindo excepcional vigor aglutinante, são os princípios.⁵²⁴

Princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que eles se conectam”.⁵²⁵

Nessa linha, enquanto diretrizes gerais e aglutinantes do sistema jurídico, por previsão dele próprio como controle de sua instabilidade, os princípios devem ser aplicados na orientação de condutas e na solução de conflitos normativos, sob pena de prejudicar a própria estabilidade do sistema jurídico, enquanto sistema social.

Assim, os princípios – em sua generalidade e após a devida concretização voltada a dotá-los de maior densidade normativa – revelam especial importância, de modo que, na acepção de NORBERTO BOBBIO, são normas fundamentais e generalíssimas do sistema, que, como visto, não deixam de ser normas como as demais (regras), o que, em caso de lacunas, possibilita que disciplinem comportamentos não regulados.⁵²⁶

HUMBERTO ÁVILA⁵²⁷ propõe alguns critérios de distinção entre princípios e regras: (a) critério da natureza do comportamento prescritivo; (b) critério da natureza da justificação exigida; (c) critério da medida de contribuição para a decisão.⁵²⁸

⁵²² ATALIBA, Geraldo. *República e constituição*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985. p. 5-6.

⁵²³ CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 42.

⁵²⁴ VIEIRA, José Roberto. A noção de sistema no direito. *Revista da Faculdade de Direito da UFPR*. Curitiba, Coleção acadêmica de Direito, v. 33, p. 53-64, 2000.

⁵²⁵ CARRAZA, R. A., op. cit., p. 33.

⁵²⁶ BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. 10. ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1999. p. 158-159.

⁵²⁷ Cumpre lembrar que Humberto Ávila faz uma divisão tripartida das normas jurídicas em: regras (dimensão imediatamente comportamental); princípio (dimensão finalística) e postulados (dimensão metódica), a qual estrutura a aplicação e interpretação de princípios e regras. (ÁVILA, H., op. cit.)

⁵²⁸ Ibid., p. 71-78.

Pelo critério *da natureza do comportamento prescritivo*, isto é, quanto ao modo como prescrevem comportamentos, as regras se caracterizam como normas “*imediatamente prescritivas*”, estabelecendo obrigações, permissões e proibições por meio da descrição da conduta a ser adotada, por sua vez, os princípios “*são normas imediatamente finalísticas*”, ou seja, caracterizam-se pela determinação da realização de um *fim* relevante em termos jurídicos. As regras são, na expressão do autor, “*normas-do-que-fazer*”, e seu conteúdo refere-se diretamente, imediatamente a ações. Os princípios são “*normas-do-que-deve-ser*”, seu conteúdo pertence a um estado ideal de coisas (bens jurídicos).

Quanto ao critério *da justificação exigida*, a regra exige uma “*correspondência da construção factual à descrição normativa e à finalidade que lhe dá suporte*”. As regras possuem, pois, um elemento descritivo. Já os princípios, possuem um elemento finalístico, de modo que prescindem de uma “*correlação entre os efeitos da conduta a ser adotada e a realização gradual do estado de coisas exigido*”. As regras se caracterizam por serem normas imediatamente descritivas e mediatamente finalísticas; enquanto os princípios são normas imediatamente finalísticas e mediatamente de condutas. É, pois, a partir dessa distinção que se diz que os princípios necessitam da análise de casos paradigmáticos.⁵²⁹

No que concerne ao critério *do modo como contribuem para a decisão*, os princípios se caracterizam como normas “*primariamente complementares e preliminarmente parciais*”, isto é, não têm a pretensão de gerar uma solução específica e pontual para um caso concreto, tendo papel de *contribuir* para a tomada de uma decisão, juntamente com a atuação de uma regra e de outros princípios. Têm, enfim, uma pretensão de *complementariedade e parcialidade*. Daí a interdependência e possibilidade de aplicação cumulativa de mais de um princípio. As regras, por outro lado, são normas “*preliminarmente decisivas e abarcantes*”, tendo a pretensão de suscitar uma solução objetiva para um conflito, uma pretensão, portanto, terminativa.⁵³⁰

Na conceituação de HUMBERTO ÁVILA:

Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementariedade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessárias à sua promoção.⁵³¹

⁵²⁹ Ibid., p. 73-75.

⁵³⁰ Ibid., p. 76-77.

⁵³¹ Ibid., p. 78-79.

PAULO BONAVIDES visualiza, de tal modo, os princípios como normas supremas do ordenamento, os quais, por si só, servem de pauta ou critério para a aplicação dos demais dispositivos constitucionais e infraconstitucionais, convertendo-se, sob esse prisma, em norma das normas.⁵³² Essa conclusão somente encontra guarida, dentro dos pressupostos teóricos aqui adotados, ao se levar em consideração que os princípios recebem a qualidade de primazia perante outras fontes normativas, precisamente porque a Constituição lhes aufere dita qualidade e não por sua condição de princípios jurídicos em si.

Os princípios, como normas extraídas de dispositivos existentes dentro do âmbito constitucional e por força de “escolha” do próprio sistema jurídico, vinculam, orientam a interpretação e aplicação do Direito. Isso porque, como observava J. J. CANOTILHO, as próprias normas constitucionais “*recolhem o fundamento de validade em si própria (autoprimazia normativa)*”⁵³³, imprimindo sua superioridade normativa à conformidade de todos os atos dos poderes públicos com a Constituição, de modo que, é ainda mais razoável outorgar-se aos princípios constitucionais poder de vinculação da legislação infraconstitucional.

Nessa linha, os princípios constitucionais se constituem em “*idéias centrais de um sistema, ao qual dão sentido lógico, harmonioso, racional, permitindo a compreensão de seu modo de organizar-se*”.⁵³⁴ E, ainda, “*são, a um tempo, direito positivo e guias seguros das atividades interpretativa e judicial. Em outros termos, são fontes de direito (Esser) e idéias-base de normas jurídicas*”.⁵³⁵

Os princípios têm uma “*função normogenética e uma função sistêmica*”, na lição de J.J. CANOTILHO, ou seja, constituem o fundamento de regras jurídicas e possuem uma “*idoneidade radiante*”, que faz com que eles conectem todo o ordenamento jurídico.⁵³⁶

Os princípios pedem, porém, a agregação de valores concretos para a sua plena efetividade. O seu conteúdo reclama por definição. São normas que demandam por concretização através de outras normas – regras ou subprincípios. Pondere-se, entretanto, que não obstante tais normas sejam necessárias para a definição do conteúdo dos princípios – os quais são dotados de maior abstração –, elas mesmas sofrem, concomitantemente, restrições pelos princípios que concretizam, pela própria superioridade deles, o que faz com que o real significado de tais normas esteja sujeito ao teor dos princípios. Citando CARLOS ARI

⁵³² BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 2. ed. São Paulo: Forense, 1986. p. 260-261.

⁵³³ CANOTILHO, J. J. G., op. cit., p. 1112.

⁵³⁴ SUNDFELD, Carlos Ari. *Licitação e contrato administrativo*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1995. p. 18.

⁵³⁵ CARRAZA, R. A., op. cit., p. 40.

⁵³⁶ CANOTILHO, J. J. G., op. cit., p. 1.149.

SUNDFELD: “*aplicar as regras desconsiderando os princípios é como não crer em Deus mas preservar a fé em Nossa Senhora!*”⁵³⁷

Na lição de J. J. CANOTILHO é, justamente, em razão da ampla abrangência e ingerência nas mais diversas esferas normativas que os princípios subsidiarão diretivas materiais para a interpretação das normas (regras) constitucionais e infraconstitucionais, vinculando o legislador e o aplicador do Direito.⁵³⁸ A hierarquia e a relativa imunidade dos princípios devem-se às suas próprias características e ao papel que o sistema jurídico lhes atribuiu. Entre tais características estão: (i) o “*caráter de fundamentalidade no sistema das fontes do direito*”, (ii) a “*proximidade da idéia de direito*” e (iii) a “*natureza normogenética*”.⁵³⁹

Ditas expressões significam, em breve síntese, que os princípios serão visualizados, respectivamente, como (i) normas fundamentais e estruturantes do ordenamento jurídico, (ii) “standards” vinculantes e abalizados nos ideais de justiça e (iii) fundamento de outras regras, constituindo a sua razão existencial fundamentante.

Como pondera J. J. CANOTILHO, ainda que as normas constitucionais, onde se incluem princípios, apresentem abertura que reclama pela operação de concretização pelos operadores do Direito, isso não significa que os princípios constitucionais possam ser ignorados. Na verdade, são os princípios que vinculam as normas inferiores (regras) que pretendem concretizá-los.⁵⁴⁰ Isso tudo na medida em que a supremacia dos princípios decorre do próprio papel que a Constituição lhes conferiu e pelo fato de serem normas extraídas de dispositivos ou enunciados constitucionais, integrando o seu corpo constitucional.

7.2.2 Eficácia dos Princípios

Os princípios, como normas “*finalísticas*”, atuam sobre outras normas, especialmente sobre regras, auxiliando na construção do seu sentido, estabelecendo um estado ideal de coisas a ser obtido. Os efeitos, os papéis que os princípios possuem no sistema jurídico, dizem respeito à sua eficácia.⁵⁴¹

⁵³⁷ SUNDFELD, C. A. *Licitação e contrato...*, p. 19.

⁵³⁸ CANOTILHO, J. J. G., op. cit., p. 1129.

⁵³⁹ Ibid., p. 1124 -1125.

⁵⁴⁰ Ibid., p. 1172.

⁵⁴¹ ÁVILA, H., op. cit., p. 97.

Na construção de HUMBERTO ÁVILA, os princípios têm, no plano interno direto de sua eficácia, *função integrativa*, ou seja, “*justificam agregar elementos não previstos em sub-princípios ou regras*”. Por exemplo, assim, ainda que não exista regra expressa que determine que, no processo administrativo tributário, a cada juntada de novos documentos seja concedida oportunidade de manifestação pelas partes interessadas, essa oportunidade deverá ser garantida com base no princípio do devido processo legal (ampla defesa e contraditório).⁵⁴²

No âmbito interno de eficácia indireta, os princípios atuam com a interposição de outros (sub)princípios ou regras, exercendo várias funções: (i) *definitória*, na qual delimitam o comando mais amplo estabelecido por um princípio axiologicamente superior; (ii) *interpretativa*, na qual os princípios atuam na interpretação de outras normas, restringindo ou ampliando o seu sentido; e (iii) *bloqueadora*, na qual os princípios afastam elementos previstos expressamente em um dispositivo ou enunciado legal, mas que são incompatíveis com o estado ideal de coisas.⁵⁴³

No que tange aos sobreprincípios, onde se incluem os princípios do Estado de Direito, da segurança jurídica, da dignidade humana e o devido processo legal, os quais atuam especialmente sobre outros princípios, pode-se afirmar que eles têm uma função *rearticuladora*, integrando vários princípios e elementos que compõem o estado ideal almejado.⁵⁴⁴

Os princípios, além de atuarem sobre outras normas (quando se fala em eficácia interna), operam, igualmente, sobre a compreensão de outros elementos, como fatos e provas, especialmente ao se considerar que normas e fatos são interpretados concomitantemente. Daí se falar em eficácia externa dos princípios.

Desse modo, no plano da *eficácia externa objetiva*, os princípios têm *eficácia seletiva*, selecionando fatos ou provas que se coadunam com o próprio conteúdo e estado ideal de coisas perseguido pelo princípio. Têm, ainda, *eficácia valorativa*, ou seja, depois de selecionados os fatos e provas, é preciso que eles sejam valorados; e *eficácia argumentativa*, isto é, sempre que o Poder Público adotar uma medida que atinja um princípio, deverão ser dadas as justificativas para tanto.

Por sua vez, no plano da eficácia externa subjetiva, os princípios possuem uma *função de defesa e proteção*, funcionando como verdadeiros direitos subjetivos ao proibirem

⁵⁴² Ibid., loc. cit.

⁵⁴³ Ibid., p. 98.

⁵⁴⁴ Ibid., p. 99.

intervenções da Administração e, além disso, comandando a tomada de providências para a proteção dos direitos dos cidadãos-administrados. “Ao Estado não cabe apenas respeitar os direitos fundamentais, senão também o dever de promovê-los por meio da adoção de medidas que os realizem da melhor forma possível”.⁵⁴⁵

7.2.3 Tipos de Princípios

Na tipologia dos princípios, J. J. CANOTILHO divide-os nos seguintes tipos: (a) princípios jurídicos fundamentais; (b) princípios políticos constitucionalmente conformadores; (c) princípios constitucionais impositivos; e (d) princípios-garantia.⁵⁴⁶

“Consideram-se **princípios jurídicos fundamentais** os princípios historicamente objectivados e progressivamente introduzidos na consciência jurídica e que encontram uma recepção expressa ou implícita no texto constitucional”.⁵⁴⁷ Nesse passo, lembrando que a norma jurídica é decorrência da interpretação do aplicador do Direito, os princípios jurídicos fundamentais integram a ordem jurídica positiva e possuem papel de extrema relevância na interpretação, aplicação, integração e conhecimento do ordenamento jurídico posto. Mas, além disso, tais princípios têm *força positiva*, informando a atuação da Administração Pública e, ainda, uma *força negativa*, ao proibir determinadas medidas por parte da Administração.⁵⁴⁸

Os princípios constitucionais fundamentais devem ser aplicados, portanto, prioritariamente, podendo ser relativizados apenas diante de novos princípios constitucionais porventura contrários, e, portanto, não de normas constitucionais não principiológicas ou de normas infraconstitucionais.

Os *princípios politicamente conformadores* são aqueles que explicitam os valores fundamentais considerados pelo legislador. Tais princípios constituem o núcleo de uma Constituição política e revelam a ideologia e os valores que a inspiraram.

Incluem-se nos *princípios constitucionais impositivos* todos os princípios que submetem a Administração – e o próprio legislador – à realização de determinados fins.

⁵⁴⁵ Ibid., p. 102.

⁵⁴⁶ CANOTILHO, J. J. G., op. cit., p. 1151-1154.

⁵⁴⁷ Ibid., p. 1151.

⁵⁴⁸ Ibid., loc. cit.

Outras denominações recebidas são “*preceitos definidores dos fins do Estado*”, “*normas programáticas, definidoras de fins e tarefas*”; “*princípios directivos fundamentais*”.⁵⁴⁹

Os *princípios-garantia* são aqueles que têm por escopo instituir, direta e imediatamente, uma garantia ao cidadão. Para CANOTILHO, eles gozam de força determinante, positiva e negativa.

7.2.4 Princípios Constitucionais e Infraconstitucionais do Processo Administrativo

Os princípios, como normas jurídicas, decorrem do trabalho do aplicador do Direito de interpretação dos dispositivos ou enunciados. Os princípios constitucionais, pois, derivam da interpretação de dispositivos constitucionais. Especificamente quanto aos princípios que informam a atuação da Administração Pública e o processo administrativo, a própria Constituição atribui-lhes papel de revelo na disciplina das condutas do Poder Público e para a compreensão do ordenamento infraconstitucional, formando “*conjunto caracterizável como o regime jurídico do processo administrativo*”.⁵⁵⁰

Os princípios constitucionais caracterizam-se, na visão de CARMEM LUCIA ANTUNES ROCHA, acolhida e citada por ROMEU FELIPE BACELLAR FILHO, pela: (a) *generalidade*, não pontuam com especificidade e minudências hipóteses concretas de regulações jurídicas; (b) *primariedade*, deles decorrem outros princípios que são subprincípios em relação aos anteriores; e (c) *dimensão axiológica*, em decorrência de seu conteúdo ético.⁵⁵¹

Em função da primariedade, “atuam como estacas da construção jurídica que sobre eles se constrói e em seus conteúdos se sustenta”. Funcionam como ponto de partida de toda interpretação, condicionando o sentido e valoração atribuída às demais regras constitucionais.

Trata-se de primariedade lógica, porque mantêm a congruência e a compatibilidade das normas pertencentes ao ordenamento jurídico e primariedade ideológica, fornecendo a idéia de direito, ligando-se ao ideal de justiça de uma sociedade em concreto.⁵⁵²

A relevância dos princípios citados não se limita, porém, àqueles de origem constitucional. No plano infraconstitucional são, do mesmo modo, extraídos princípios, como

⁵⁴⁹ Ibid., p. 1153.

⁵⁵⁰ MOREIRA, E. B., op. cit., p. 61.

⁵⁵¹ BACELLAR, FILHO, R. F., op. cit., p. 145-146.

⁵⁵² Ibid., p. 146.

verdadeiras normas jurídicas que são, que irão também informar a atuação administrativa e, em especial, no presente estudo, o processo administrativo tributário. Nesse plano, destacam-se para estudo a Lei Federal nº 9.784/99 e, no âmbito do Estado do Paraná, a Lei Complementar nº 107/05 e a Lei Estadual nº 11.580/96.

Note-se, ainda, que tais princípios contidos nos textos infraconstitucionais, ao repetirem e se reportarem a determinados princípios constitucionais, têm o importante papel de servir como norte hermenêutico da própria compreensão de todo o seu conteúdo.⁵⁵³

Diante, pois, da importância dos princípios constitucionais e legais, notadamente daqueles previstos nos diplomas citados, como informadores da atuação administrativa e do processo administrativo quanto ao seu procedimento e à interpretação da legislação, os itens seguintes serão dedicados ao estudo do processo administrativo tributário, à análise dos princípios que o regem (num exame constitucional e infraconstitucional) e a alguns aspectos pontuais dos processos administrativos tributários no âmbito federal e estadual paranaense.

7.3 PRINCÍPIOS INFORMADORES DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

De acordo com as premissas teóricas da presente, a noção de sistema jurídico, dentro da teoria luhmanniana, parte da premissa de que o próprio sistema eleja os pressupostos de pertencibilidade a ele. A Constituição Federal é, assim, pensando-se em termos de sistema jurídico interno (nacional), a forma pela qual o sistema reage à própria autonomia, substituindo apoios externos. A Constituição é “*autêntica sobrenorma*”, de modo que as “*normas constitucionais são preceitos de controle do poder, constituindo diretivas ao órgão competente para aplicá-las, criar outras normas que sejam com elas compatíveis*”.⁵⁵⁴ A Constituição atua, portanto, como fronteira sistêmica-interna, determinando os limites pelos quais o sistema jurídico pode apreender elementos presentes no ambiente sem perder sua autonomia estrutural e, além disso, determinando a estrutura e regência do ordenamento

⁵⁵³ Isso porque, na advertência de Romeu Felipe Bacellar Filho: “A ‘poliformia principiológica’ encontra-se intimamente vinculada à abertura da Constituição. Na investigação dos princípios constitucionais, não se objetiva a total determinação do conteúdo da legislação (mesmo porque isto seria inviável). Os princípios constitucionais – face à abertura e a necessidade de densificação – não fornecem uma única solução para os casos a serem resolvidos. A irradiação dos princípios constitucionais sobre o direito infraconstitucional não exclui, antes pressupõe, a existência de um direito lacunoso, incompleto, imperfeito”. (Ibid., p. 154.)

⁵⁵⁴ DINIZ, M. H., op. cit., p. 2.

jurídico. A Constituição, enfim, não é apenas uma norma, mas a primeira das normas, que define o sistema de fontes formais do Direito e, ao mesmo tempo, expressa o quadro de valores protegidos.⁵⁵⁵

O estudo do processo administrativo tributário, como relação administrativa⁵⁵⁶, dentro do âmbito do Direito Administrativo, tem de partir necessariamente da Constituição Federal e, em especial, dos princípios que ela expressamente vincula à atuação da Administração Pública (*ex vi* dos artigos 5º e 37 da Carta Constitucional de 1988). É dizer, os princípios se prestam a informar a atividade administrativa por uma própria escolha do sistema jurídico posto.

Estão, assim, arrolados na Constituição Federal os princípios informadores das relações jurídicas, entre elas, a relação administrativa, que se caracteriza como relação jurídica intersubjetiva, com especificidades próprias: de um lado está a Administração Pública e, de outro, o cidadão-administrado; há a hierarquização dos sujeitos e finalidades preestabelecidas em lei.⁵⁵⁷ É, pois, precisamente diante da finalidade normativa da atuação administrativa que, na acepção de CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO, sua ação se subsume a um regime jurídico próprio, resultante de um conjunto de normas e princípios peculiares.⁵⁵⁸

O artigo 37, *caput*, da Constituição Federal de 1988, vincula de forma expressa a atuação da Administração Pública, a ser balizada pelos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

Ao comentar o artigo 37 da Constituição Federal, JOSÉ AFONSO DA SILVA aponta que os referidos princípios destinam-se, por um lado, a orientar a ação administrativa e, por outro, a garantir uma adequada gestão dos negócios e recursos públicos, voltando-a ao alcance do interesse coletivo.⁵⁵⁹

Além dos princípios referidos expressamente no artigo 37 da Constituição Federal, relativos à atuação do Poder Público, em seu artigo 5º, mais especificamente no inciso LV, complementado pelos incisos LIV e LX, estão apontados, dentro do rol de direitos e garantias fundamentais, os princípios da ampla defesa e do contraditório – integrantes do

⁵⁵⁵ GARCIA DE ENTERRIA, E., *op. cit.*, p. 50.

⁵⁵⁶ No entendimento de Egon Bockmann Moreira, o processo administrativo reporta-se à relação administrativa, caracterizada pela interação entre o ente público e outra pessoa, dentro de um regime jurídico próprio. (MOREIRA, E. B., *op. cit.*, p. 22-33.)

⁵⁵⁷ *Ibid.*, p. 23.

⁵⁵⁸ BANDEIRA DE MELLO, C. A., *Curso de direito...*, p. 25-83.

⁵⁵⁹ SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 10.ed. São Paulo: Malheiros, 1995. p. 565-566.

devido processo legal administrativo – e da publicidade. Trata-se de princípios informadores do processo administrativo, considerado como verdadeira garantia do cidadão (litigante).

Do mesmo modo, a remição da Constituição Federal, contida no artigo 37, à legislação infraconstitucional faz com que se integrem a esse rol – de princípios informadores da relação administrativa – outros princípios previstos, particularmente no âmbito do processo administrativo, na Lei Federal nº 9.784/99, no processo federal, e, no âmbito estadual paranaense, na Lei Complementar Estadual nº 107/2005. Tais instrumentos legais, além de repetir a previsão constitucional de observância dos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, igualdade, publicidade, probidade administrativa e julgamento objetivo, veiculam outros, especificamente informadores do processo administrativo, notadamente do processo administrativo tributário e do seu procedimento, no plano infraconstitucional, tendo, as normas ali contidas, a função de contribuir para a definição do seu conteúdo. Com isso, resta definido, ao menos em tese, um conjunto de princípios, direitos e deveres que embasam o processo administrativo, inclusive, o processo administrativo tributário que particularmente interessa.

A justificativa para a vinculação do processo administrativo a todo um rol de princípios se revela na sua própria finalidade, como instrumento de controle interno dos atos administrativos, de garantia do cidadão-administrado quanto aos seus direitos e de democratização da relação administrativa. Daí a razão para cercar o instituto de tantas garantias – sobretudo constitucionais – sabidamente dotadas de características ímpares orientadoras de todo o sistema.

7.3.1 Princípios *Constitucionais* do Processo Administrativo Tributário

A atuação da Administração Pública é regida, no âmbito constitucional (*ex vi* dos artigos 5º e 37), pelos princípios da legalidade, isonomia, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. Tais princípios, como norteadores da atuação administrativa, devem ser observados também quanto ao processo administrativo, inclusive, o processo administrativo fiscal. Do artigo 5º da Carta Constitucional extraem-se, ainda, outros princípios informadores, especificamente, do processo administrativo: o princípio do devido processo legal, onde se incluem os princípios da ampla defesa e do contraditório.

A legalidade é desdobramento do Estado de Direito, em que a Administração deve estar sujeita à lei. O processo administrativo representa, na visão de ODETE MEDAUAR, que segue BREWER-CARIAS, uma das garantias derivadas do princípio da legalidade, na medida em que, enquanto invoca a participação de uma pluralidade de interessados, ao menos em tese, evita arbitrariedades, conduzindo à tomada de decisões amparadas em lei e direcionadas à sua verdadeira finalidade.⁵⁶⁰

Por sua vez, os princípios da igualdade, impessoalidade, moralidade e publicidade estão co-relacionados intrinsecamente. Desse modo, a impessoalidade é meio de atuação dentro da moralidade. Por sua vez, a publicidade traz óbices a medidas contrárias à moralidade e à impessoalidade, e, nessa linha, a moralidade implica observância da igualdade, impessoalidade e publicidade.⁵⁶¹

A impessoalidade, imparcialidade, objetividade envolvem, de um lado, a idéia de que a atuação estatal, por meio de funcionários públicos, não deve atender a fins pessoais e, de outro lado, de que os administrados devem ser tratados em igualdade de condições, pautando-se as decisões no interesse público. A partir dessa perspectiva, o processo administrativo atua como “*instrumento de objetivação do poder*”, que evita ou dificulta a tomada de decisões com fulcro em motivos subjetivos.⁵⁶² Até porque, “*num Estado Democrático, ninguém recebe poder público senão para formular as melhores escolhas*”.⁵⁶³

A moralidade foi ora vinculada à idéia de exação, lisura e fins de interesse público (MANOEL DE OLIVEIRA FRANCO SOBRINHO⁵⁶⁴), ora vinculada ao conceito de “bom administrador” (HELY LOPES MEIRELLES⁵⁶⁵) e, ora, à própria idéia de lealdade e boa-fé da Administração Pública (BANDEIRA DE MELLO⁵⁶⁶). A processualidade administrativa, seja sob o perfil do interesse público, da boa administração ou da boa-fé da Administração, reduz as oportunidades de práticas imorais, tendo-se condutas parametrizadas, com a presença de uma pluralidade de interessados dotados de direitos e deveres, o que dificulta a prática de imoralidades administrativas.

No que tange ao princípio da publicidade, a visibilidade, que é inerente ao próprio processo administrativo, dificulta atuações escamoteadas.

⁵⁶⁰ MEDAUAR, O. *A processualidade...*, p. 87.

⁵⁶¹ *Ibid.*, p. 89.

⁵⁶² *Ibid.*, p. 90.

⁵⁶³ JUSTEN FILHO, Marçal. Considerações sobre o “processo administrativo fiscal”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 33, p. 108-132, jun. 1998.

⁵⁶⁴ OLIVEIRA FRANCO SOBRINHO, Manoel. *O controle da moralidade administrativa*. São Paulo: Saraiva, 1974.

⁵⁶⁵ MEIRELES, H. L., *op. cit.*

⁵⁶⁶ BANDEIRA DE MELLO, C. A., *Curso de direito...*, p. 199.

Feitas essas ponderações iniciais quanto aos princípios que regem o processo administrativo tributário, passa-se ao estudo de cada qual.

7.3.1.1 Princípio da legalidade

O princípio da legalidade se insere dentro da concepção de democracia, caracterizando-se como garantia fundamental do cidadão-administrador orientador e regulador da atuação do Poder Público.⁵⁶⁷

O princípio da legalidade – enquanto direito fundamental contido no artigo 5º da Constituição Federal de 1988 – é considerado, juntamente com outros direitos fundamentais, a base de sustentação, interpretação, derivação e aplicação de todo o direito positivo do ordenamento jurídico brasileiro. Para J. J. CANOTILHO, precisamente diante de sua natureza especial, como direito fundamental, o princípio da legalidade vincula a liberdade legislativa do Estado, seja de forma positiva, impondo ações legislativas para a garantia de direitos, seja de forma negativa, refutando diplomas legislativos que visem à supressão daqueles direitos.⁵⁶⁸

Na hipótese de eventual conflito normativo, portanto, o princípio da legalidade possui suma importância, pois – na ponderação de JOSÉ AFONSO DA SILVA – sujeita todo o Estado Democrático de Direito “*ao império da lei, mas da lei que realize o princípio da igualdade e da justiça não pela sua generalidade, mas pela busca das condições dos socialmente desiguais*”.⁵⁶⁹

Na mesma condição do princípio da legalidade – isto é, como princípios constitucionais fundamentais – estão os seguintes princípios fundamentais constantes do artigo 5º da Constituição Federal: princípio da isonomia (*caput*), princípio da publicidade (incisos XIV, XXXIII e LX), princípio da ampla defesa e princípio do contraditório (inciso LV). Tais normas, elencadas na Constituição, têm alto grau de vinculação para o intérprete, de modo que tanto o legislador infraconstitucional quanto o aplicador do Direito não podem perdê-las de vista.

⁵⁶⁷ JUSTEN FILHO, M. *Curso de direito...*, p. 140.

⁵⁶⁸ CANOTILHO, J. J. G., op. cit., p. 1129.

⁵⁶⁹ SILVA, J. A. da., op. cit., p. 400.

O princípio da legalidade possui, todavia, dentro do âmbito do Direito Público, feição especial daquela do Direito Privado. De todos, talvez seja o princípio de maior destaque quando se estuda a atividade administrativa, especialmente ao se considerar que, para o Poder Público, trata-se da viga-mestra de sustentação do sistema jurídico administrativo brasileiro, previsto no artigo 37 da Constituição Federal, como o primeiro princípio a ser observado. Na lição de JESÚS GONZÁLEZ PÉREZ:

Lo primero a que debe aspirar el administrado, y lo primero que debe garantizarle su estatu jurídico, es el respeto a la Ley, el respecto a la norma, la sumisión de todos y cada uno de los órganos Del Estado y demás entes públicos a un orden jerárquico de normas. Es una palabra, el principio de legalidad.⁵⁷⁰

Sempre que a Administração Pública pretender agir, deverá pautar-se pela mais absoluta legalidade, sendo-lhe vedado atuar *contra legem* ou simplesmente agir, se ausente lei disciplinadora da conduta pretendida.

Não se pode olvidar no estudo do princípio da legalidade, a lição de CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, ao ponderar que é ele a tradução jurídica do propósito político de submeter o poder administrativo a controles contra preferências imotivadas, favoritismos, perseguições injustificadas e arbitrariedades. Ou seja, por meio de uma lei abstrata – sem distinção de cor, raça, religião, profissão, etc. – emanada de um colégio legislativo eleito pela sociedade (*ex vi* do artigo 1º, parágrafo único, da Constituição Federal⁵⁷¹), representativo de tendências minoritárias e majoritárias, visa-se a garantir uma atuação neutra do Poder Executivo.⁵⁷² Daí a necessária subsunção da atuação administrativa à lei. Na sua síntese:

O princípio da legalidade contrapõe-se, portanto, e visceralmente, a quaisquer tendências de exacerbação personalista dos governantes. Opõe-se a todas as formas de poder autoritário, desde o absolutista, contra o qual irrompeu, até as manifestações caudilhescas ou messiânicas típicas dos países subdesenvolvidos. O princípio da legalidade é o antídoto natural do poder monocrático ou oligárquico, pois tem como raiz a idéia de soberania popular, de exaltação da cidadania.⁵⁷³

⁵⁷⁰ GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús. *El administrado*. México: Fundap, 2003. p. 54.

⁵⁷¹ “Todo poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição”.

⁵⁷² BANDEIRA DE MELLO, C. A., *Curso de direito...*, p. 71-72.

⁵⁷³ *Ibid.*, p. 71.

Falar-se em legalidade, portanto, no âmbito do Direito Administrativo, é falar em limitações impostas aos agentes públicos para o exercício das suas funções. “*O objetivo enaltecimento ao princípio da legalidade é definir os limites da atuação legislativa*”.⁵⁷⁴

A partir desse pressuposto, o princípio da legalidade, envolto no processo administrativo tributário, reclama pela total vinculação da Administração Pública, por intermédio dos agentes públicos que a representam, de modo que o rito processual (o procedimento) e os atos que o compõem estejam submetidos ao disposto em lei.

Na lição de GARCIA DE ENTERRÍA e RAMÓN FERNANDEZ:

El Derecho no es, pues, para la Administración una linde externa que señale hacia fuera una zona de prohibición y dentro de la cual pueda ella producirse con su sola libertad y arbitrio. Por el contrario, el Derecho condiciona y determina, de manera positiva, la acción administrativa, la cual no es válida si no responde a una previsión normativa.

(...)

El principio de legalidad de la Administración opera, pues, en la forma de una cobertura legal de toda la actuación administrativa: sólo cuando la Administración cuenta con esa cobertura legal previa su actuación es legítima (...).⁵⁷⁵ (grifo do autor)

O princípio da legalidade, inserido no rol de direitos e garantias fundamentais dos cidadãos, assegura, de um lado, que toda privação ou limitação substancial dos direitos de propriedade e liberdade dos cidadãos-administrados tenha de ser imposta por lei, no sentido formal, e, de outro, que os atos administrativos e demais instrumentos infralegais, que atinjam tais direitos individuais, estejam fundamentados em preceitos constitucionais ou legais *stricto sensu*.⁵⁷⁶

Em síntese, quando se trata do princípio da legalidade no plano do processo administrativo tributário, intuitivamente se fala em garantias dos cidadãos-administrados, tendo em vista que, sob um aspecto, deverá ser feito, nesse âmbito, o exame da legalidade do ato administrativo posto em análise (do lançamento tributário – ato administrativo vinculado), e, ao mesmo tempo, no curso do processo, não poderá o administrador desviar-se dos ritos previstos em lei própria, até porque todos os ritos têm razão de ser. Pretende-se garantir, com isso, que o processo administrativo fiscal não seja desvirtuado do fim, como verdadeira garantia fundamental do cidadão-administrado. “*A legalidade – formal e substancial – é sua*

⁵⁷⁴ MOREIRA, E. B., op. cit., p. 67.

⁵⁷⁵ GARCIA DE ENTERRÍA, E.; FERNANDEZ, T., op. cit., p. 448.

⁵⁷⁶ CASSAGNE, J. C., op. cit., p. 28.

regra-matriz, quer no que diga respeito ao rito procedimental ou quanto às decisões ou ao exercício do poder lato sensu.”⁵⁷⁷

7.3.1.2 Princípios da isonomia e da impessoalidade

O princípio da igualdade, previsto no artigo 5º, caput, da Constituição Federal, em si, “*nada diz quanto aos bens ou aos fins de que se serve a igualdade para diferenciar ou igualar as pessoas*”, de forma que a aplicação da igualdade dependerá de um *critério* diferenciador e de um *fim* que se quer alcançar.⁵⁷⁸

Por exemplo, o princípio da igualdade pode ser analisado a partir do *critério do sexo*. Logo, para fins de pagamento de impostos, oportunidades de trabalho, homens e mulheres devem receber tratamento igualitário. Em outros casos, contudo, como na licença-maternidade, o princípio da igualdade assegura, ao contrário, tratamento diferenciado à mulher.⁵⁷⁹

Em outro plano, o Direito Tributário também pretendeu dar conteúdo ao princípio da isonomia a partir do *critério da capacidade contributiva* (*ex vi* do artigo 150, inciso II, da Constituição Federal⁵⁸⁰), isto é, contribuintes que se encontrem em situação econômica semelhante devem ser tratados igualmente, contribuintes em situação distinta, devem receber tratamento diferenciado.

Na lição de CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO:

Com efeito, por via do princípio da igualdade, o que a ordem jurídica pretende firmar é a impossibilidade de desequiparações [sic] fortuitas ou injustificadas. Para atingir este bem, este valor absorvido pelo Direito, o sistema normativo concebeu formula hábil que interdita, o quanto possível, tais resultados, posto que, exigindo igualdade, assegura que os preceitos genéricos, os abstratos e atos concretos colham a todos sem especificações arbitrárias, assim proveitosas que detrimementosas [sic] para os atingidos. Por isso Pimenta Bueno averbou em lanço de extrema felicidade:

⁵⁷⁷ MOREIRA, E. B., op. cit., p. 68.

⁵⁷⁸ ÁVILA, H., op. cit., p. 137.

⁵⁷⁹ Ibid., p. 138.

⁵⁸⁰ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;”

A lei deve ser uma e a mesma para todos; qualquer especialidade ou prerrogativa que não for fundada só e unicamente em uma razão muito valiosa do bem público será uma injustiça e poderá ser uma tirania.⁵⁸¹

O princípio da igualdade, contido no rol de garantias e direitos fundamentais, vinculado à atuação administrativa (artigo 37 da Carta Constitucional), dentro do âmbito do processo administrativo tributário, está voltado a uma *finalidade* própria, qual seja, a busca por um *juízo objetivo*, estado ideal perseguido nesse contexto. O princípio da igualdade, nesse plano, se atrela ao princípio da impessoalidade no que tange ao seu fim. Daí o exame em conjunto de ambos.

O princípio da igualdade, no âmbito da processualidade administrativa, num primeiro enfoque, assegura que seja dado o mesmo tratamento, no curso do procedimento, a todos os cidadãos-contribuintes. Ou seja, que os direitos, garantias, prerrogativas e, também, deveres dos particulares litigantes sejam observados da mesma forma para todos, sem tratamento diferenciado em função da condição pessoal ou econômica do envolvido. Nessa linha, a Administração deve tratar o sujeito passivo de forma impessoal, independentemente de preferências subjetivas ou da existência de outros lançamentos ou débitos tributários pendentes perante a Fazenda Pública. Na ponderação de GERALDO ATALIBA “a impessoalidade é traço fundamental de toda a ciência administrativa e também do processo”, significando a ausência de identidade tanto do administrador como do administrado.⁵⁸²

A obediência aos princípios da isonomia e da impessoalidade rechaça medidas diferenciadas pela Administração Pública Tributária no que concerne aos cidadãos-contribuintes que possuam débitos – ainda que em grande montante.⁵⁸³ Isso se aplica no plano geral da atuação do Fisco, bem como no âmbito do processo administrativo tributário. Não é lícito, portanto, restringir a possibilidade de produção probatória ou encurtar prazos concedidos para o atendimento de solicitações apenas em virtude de condição especial de

⁵⁸¹ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 18.

⁵⁸² ATALIBA, G. *Princípios constitucionais...*, p. 121.

⁵⁸³ “TRIBUTÁRIO. ICMS. REGIME ESPECIAL DE FISCALIZAÇÃO E CONTROLE. ILEGALIDADE. VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DA LIVRE CONCORRÊNCIA E DO LIVRE COMÉRCIO. PRECEDENTES DO COLENDO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. I - Afigura-se ilegal o Regime Especial de Fiscalização e Controle instituído pelo Estado de Minas Gerais, uma vez que o regime diferenciado impõe modo diverso de tributação a impedir o exercício da livre atividade comercial, configurando verdadeira coação ilegítima ao recolhimento de tributos, sendo certo que a Fazenda Pública dispõe de instrumentos suficientes para providenciar o seu pagamento. II - Precedentes: ROMS nº 15.674/MG, Rel. Min. LUIZ FUX, DJ de 22/04/2003; RE nº 231.543/MG, Rel. Min. ILMAR GALVÃO, DJ de 28/05/99; RE nº 195.621/GO, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, DJ de 10/08/2001 e REsp nº 17.134/MG, de minha relatoria, DJ de 06/12/2004. III - Agravo Regimental improvido”. (Brasil. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no REsp nº 734364-MG. 1ª Turma. Rel. Min. Francisco Falcão. Data do Julgamento 07.06.2005. DJ de 29.08.2005. p. 219.)

sujeito passivo. Do mesmo modo, e menos ainda, seria lícito se supor a existência de um procedimento (trâmite) distinto em função de tal condição.

No âmbito do processo administrativo fiscal, o princípio da isonomia tem, contudo, outro viés, não se limitando a concretizar tratamento igualitário entre cidadãos-administrados. Assegura, ainda, a igualdade de tratamento entre os próprios envolvidos na relação administrativa processual, ou seja, entre a Administração e os particulares, *tanto quanto possível*, não olvidando o regime jurídico próprio que rege dita relação.

Na lição de EGON BOCKMANN MOREIRA, não existe processo legítimo sem tratamento equânime entre os envolvidos. O atendimento a esse princípio se revela no tratamento isonômico, na apresentação ou exposição de argumentos, produção de provas, ciência recíproca de atos processuais, recorribilidade das decisões. Logo, “*eventuais inversões de **onus probandi** e presunções probatórias exigem previsões legais expressas, sempre objetivando tratamento modelado e imparcial entre as pessoas envolvidas*”.⁵⁸⁴ Isso porque o “*exercício da função administrativa exige que a defesa do interesse público não implique superioridade intransponível da pessoa administrativa. Ao contrário, há de reger-se pela ausência de privilégios desarrazoados e desproporcionais*”.⁵⁸⁵

O tratamento impessoal e igualitário de todos os cidadãos-administrados, bem como o tratamento equânime entre os interessados no processo administrativo tributário (Administração e sujeito passivo) contribui para a maior efetividade na busca do interesse público, permeado no controle da legalidade do ato de lançamento, a partir da veracidade dos fatos e condições envolvidas no litígio (verdade material).

O *fim* almejado com a aplicação do princípio da igualdade e da impessoalidade no âmbito do processo administrativo tributário, é, portanto, garantir uma *decisão objetiva e justa*, entendida como a postura de avaliar os envolvidos independentemente de posições subjetivas ou pessoais. A impessoalidade e a isonomia estão, enfim, intimamente ligadas à busca desse *estado ideal* cobiçado.

⁵⁸⁴ MOREIRA, E. B., op. cit., p. 75-76.

⁵⁸⁵ Ibid., p. 78.

7.3.1.3 Princípio da publicidade

O princípio da publicidade está, igualmente, inserido no rol de direitos e garantias fundamentais do cidadão, revelado pelas previsões contidas nos incisos XXXIII⁵⁸⁶, XXXIV⁵⁸⁷, LX⁵⁸⁸ e LXXII⁵⁸⁹ do artigo 5º da Carta Constitucional, os quais procuraram resguardar, da mais ampla forma, a garantia de livre acesso pelo cidadão-administrado às informações de seu interesse. O princípio da publicidade, como norma orientadora e informadora do Poder Público é, ainda, previsto no *caput* do artigo 37 da Constituição Federal, aplicando-se, integralmente e sem exceções, à totalidade da Administração Pública, inclusive ao Poder Judiciário, como preconiza o artigo 93, inciso IX, do Texto.

Nessa linha, quando se fala em atuação da Administração Pública, por intermédio de condutas de agentes públicos, é inconcebível se admitir o segredo perante os particulares interessados, especialmente ao se considerar que os interesses envolvidos nas referidas condutas são públicos, no sentido mais amplo do termo. Na lição de JOSÉ AFONSO DA SILVA: “*Em princípio, por conseguinte, não se admitem ações sigilosas da Administração Pública, por isso mesmo é pública, maneja coisa pública, do povo (publicum>populicum>populum; público = do povo)*”.⁵⁹⁰

No âmbito do processo administrativo tributário, o princípio da publicidade se olvidado, conduz ao absoluto descrédito desse instituto, concebido como verdadeiro instrumento de defesa e garantia do cidadão-administrado e de interesses públicos, ao se considerar que não poderá exercido com plenitude o direito de defesa sem a devida transparência do procedimento, retirando-lhe toda credibilidade. “*Consagra-se nisto o dever administrativo de manter plena transparência em seus comportamentos*”.⁵⁹¹ Na síntese de MARÇAL JUSTEN FILHO:

⁵⁸⁶ “XXXIII - todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado;”

⁵⁸⁷ “XXXIV - são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas: a) (...); b) a obtenção de certidões em repartições públicas, para defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal;”

⁵⁸⁸ “LX - a lei só poderá restringir a publicidade dos atos processuais quando a defesa da intimidade ou o interesse social o exigirem;”

⁵⁸⁹ “LXXII - conceder-se-á habeas data: a) para assegurar o conhecimento de informações relativas à pessoa do impetrante, constantes de registros ou bancos de dados de entidades governamentais ou de caráter público;”

⁵⁹⁰ SILVA, J. A. da, op. cit., p. 617.

⁵⁹¹ BANDEIRA DE MELLO, C. A. *Curso de direito...*, p. 102.

O exercício do poder deve ser acessível ao conhecimento de toda a comunidade e, especialmente, daqueles que serão afetados pelo ato decisório. A publicidade se afirma como instrumento de transparência e verificação da lisura dos atos praticados, sem confusão entre interesses públicos primários e quaisquer outros interesses ilegítimos.⁵⁹²

7.3.1.4 Princípio da eficiência

O princípio da eficiência foi, expressamente, introduzido no texto constitucional no *caput* do artigo 37 da Constituição Federal de 1988, como informador da atuação administrativa, pela Emenda Constitucional nº 19/98.

Sobre o princípio da eficiência, HELY LOPES MEIRELLES defende-o como um diretor da atuação estatal, que exige mais que a legalidade, ou seja, exige a satisfação da comunidade e de seus membros enquanto cidadãos.⁵⁹³ Para CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, todavia, o princípio da eficiência “*mais parece um simples adorno agregado ao art. 37 ou o extravasamento de uma aspiração do que buliram no texto*”.⁵⁹⁴

MARÇAL JUSTEN FILHO, pretendendo afastar alguns preconceitos difundidos sobre o princípio da eficiência, atrela-o ao dever de otimização dos recursos públicos e a uma configuração própria de eficiência estatal como *eficácia estatal*. A otimização de recursos públicos está ligada à idéia de vedação do desperdício ou má aplicação dos recursos que devem se voltar à consecução de necessidades coletivas. Deve-se, pois, alcançar o máximo com o mínimo de dispêndios. Todavia, o autor refuta a aplicação de nortes puramente econômicos, ligados à busca do lucro e acumulação de riqueza. Não é esse o conteúdo do princípio da eficiência administrativa. É, diante disso, que opta pela expressão “*princípio da eficácia administrativa*”, no sentido de que devem ser buscados fins pela Administração, os quais, ao mesmo tempo, vedem o desperdício e não se olvidem do atendimento de interesses

⁵⁹² JUSTEN FILHO, M. Considerações sobre o processo..., p. 109.

⁵⁹³ MEIRELLES, H. L., op. cit., p. 86.

⁵⁹⁴ BANDEIRA DE MELLO, C. A. *Curso de direito...*, p. 110.

públicos.⁵⁹⁵ “A eficácia administrativa significa que os fins buscados pela Administração devem ser realizados segundo o menor curso econômico possível, o que não é sinônimo da obtenção de maior lucro”.⁵⁹⁶

7.3.1.5 Princípio da moralidade (lealdade, boa-fé e imparcialidade)

Falar do princípio da eficiência, no entanto, é estar bastante próximo a outro princípio, também de matriz constitucional: a moralidade.

O princípio da moralidade impõe que os agentes públicos – na sua atividade de condução da coisa pública – optem exclusivamente por condutas não apenas lícitas, mas principalmente éticas. Nesse âmbito restrito de análise, violar princípios éticos (tais como lealdade, boa-fé e imparcialidade) é afrontar o próprio princípio da moralidade.

Na atualidade, em especial se analisado o contexto brasileiro, a própria legislação tem destacado o princípio da moralidade como verdadeiro guia, condutor da atividade dos agentes públicos, enfatizando-se, nesse plano, que sua violação se constitui em vício gerador da nulidade do ato administrativo. À luz desse princípio, não se pode desconsiderar que a conduta administrativa, em algumas situações, pode ser legal, porém, não moral. “*Não se trata, portanto, apenas da validade do ato, formalizado como objetivamente legal. Mas de um problema de justiça levado a uma concepção de moralidade legal*”.⁵⁹⁷

É o que se observa da Lei Federal nº 8.429, de 2 de junho de 1992, a Lei de Improbidade Administrativa, que contém seção específica (Seção III) para tratar dos atos que atentam contra os princípios da Administração Pública, atos estes tidos por imorais e geradores da nulidade da conduta pública e responsabilização civil, penal e administrativa do agente público competente e do particular envolvido. A relevância do princípio da moralidade é extraída, portanto, do ordenamento jurídico brasileiro vigente, onde a própria sociedade (no

⁵⁹⁵ Note-se que *interesse público* não se confunde com interesse da Administração Pública. “El interés público – de tal modo – es el resultado de un conjunto de intereses individuales compartidos y coincidentes de un grupo mayoritario de individuos, que se asigna a toda la comunidad como consecuencia de esa mayoría, y que encuentra en el querer axiológico de esos individuos, apareciendo con un contenido concreto u determinable, que pueden reconocer en él su propio querer y su propia valoración, prevaleciendo sobre los intereses individuales que se le opongan o lo afecten, a los que desplaza o sustituye, sin aniquilarlos”. (ESCOLA, Hector. *El interés público* - como fundamento del Derecho Administrativo. Buenos Aires: Depalma, 1989, p. 249-250.)

⁵⁹⁶ JUSTEN FILHO, M. *Curso de direito...*, p. 84-86.

⁵⁹⁷ OLIVEIRA FRANCO SOBRINHO, Manoel de. *O controle da moralidade...*, p. 7.

caso da ação popular) e o Ministério Público (no caso da ação por improbidade administrativa) têm legitimidade para denunciar condutas públicas atentatórias à moralidade.

Arelado ao princípio da moralidade – na observação de JOSÉ AFONSO DA SILVA – está a idéia de que “*moralidade administrativa não é moralidade comum, mas moralidade jurídica*”.⁵⁹⁸ Nesse passo, violada a “moralidade jurídica”, nulo será o ato administrativo inquinado do vício. A moral administrativa deverá ser observada pelo agente administrativo segundo, pois, exigências da instituição a que ele serve e à finalidade do ato administrativo, não podendo estar vinculado aos seus interesses pessoais, mas ao bem comum.

Para ROMEU FELIPE BACELLAR FILHO, o princípio da moralidade administrativa juridiciza a ética na atividade administrativa, introduz o conceito de boa administração e diferencia a boa moral da moral administrativa especializada.⁵⁹⁹

CELSONO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO considera, outrossim, que pelo princípio da moralidade – boa-fé e lealdade – orientações firmadas pela Administração Pública, em determinada matéria, não podem ser alteradas sem prévia e pública notícia, de modo que somente serão passíveis de atingir a esfera de direitos e deveres dos cidadãos-administrados após a publicidade da alteração de entendimento.⁶⁰⁰

O princípio da moralidade incide sobre o processo administrativo fiscal pela lealdade, boa-fé e imparcialidade, servindo o próprio processo administrativo como um instrumento para o controle dos atos administrativos sob o seu prisma.

7.3.1.6 Princípio do devido processo legal: ampla defesa e contraditório

O devido processo legal, integrado pelos princípios do contraditório e da ampla defesa, é extraído dos incisos LV e LIV do artigo 5º da Carta Constitucional de 1988, lidos em conjunto, que os insere no rol dos direitos e garantias fundamentais.⁶⁰¹ Como examinado, o processo administrativo, na concepção de parte respeitável da doutrina⁶⁰², foi elevado a

⁵⁹⁸ SILVA, J. A. da, op. cit., p. 563.

⁵⁹⁹ BACELLAR FILHO, R. F., op. cit., p. 192.

⁶⁰⁰ BANDEIRA DE MELLO, C. A. *Curso de direito...*, p. 108.

⁶⁰¹ BACELLAR FILHO, R. F., op. cit., p. 61.

⁶⁰² Já citamos: Manoel Antônio de Oliveira Franco, Carlos Ari Sundfeld, Odete Medauar, Romeu Felipe Bacellar Filho, Egon Bockmann Moreira, entre outros.

verdadeiro direito e garantia constitucional do cidadão-administrado, sendo, notadamente, pelo devido processo legal que o exercício dessa garantia se instrumentaliza e viabiliza.⁶⁰³

O devido processo legal é o conjunto de garantias propiciadas para a tutela de posições jurídicas perante a Administração, ou seja, é a obrigatoriedade de que o Poder Público atue mediante processo em determinadas situações. *“Tal implica para o particular, em princípio, o direito de conhecer os fatos e o direito invocado pela autoridade, o direito de ser ouvido pessoalmente e de apresentar provas e, ainda, de confrontar as posições dos adversários (confrontation and cross-examination)”*.⁶⁰⁴

A partir da previsão contida nos incisos LIV e LV do artigo 5º da Carta Constitucional, o processo administrativo é imposto, deverá ser observado pela Administração, a fim de que seja garantida ao cidadão-administrado a possibilidade de apresentação de defesa, argumentos, explicações, informações, provas, antes da expedição do ato final que venha intervir na sua esfera individual.⁶⁰⁵ Enfim, o devido processo legal desdobra-se nas garantias do contraditório e da ampla defesa, sendo que, ao serem analisados em conjunto, passam a ter um significado novo, mais amplo do que teriam se fossem examinados isoladamente.⁶⁰⁶

O contraditório possibilita ao interessado a ciência de dados, fatos, argumentos, documentos, de modo que possa reagir ou contraditar o seu teor ou interpretação, apresentando contra-argumentos, provas, documentos, fatos, dados. O princípio do contraditório está vinculado à ampla defesa.

Do ponto de vista técnico, o contraditório tem finalidade instrutória da busca da verdade material, conhecimento amplo e preciso dos fatos, dados, argumentos e provas na sua totalidade para o proferimento da decisão mais correta. Propicia, ainda, a impessoalidade ao conceder a oportunidade de que todos os sujeitos envolvidos participem do processo. Com isso, amplia-se a transparência administrativa.⁶⁰⁷

O contraditório está vinculado, portanto, à democratização administrativa, tanto sob o ângulo da cooperação dos interessados quanto sob o prisma da visibilidade dos momentos que antecedem a decisão. Na lição de ODETE MEDAUAR, *“o contraditório significa a faculdade de manifestar o próprio ponto de vista ou argumentos próprios ante fatos,*

⁶⁰³ XAVIER, A. *Princípios do processo...*, p. 6.

⁶⁰⁴ Ibid., p. 7.

⁶⁰⁵ MEDAUAR, O. *A processualidade...*, p. 83.

⁶⁰⁶ ÁVILA, H., op. cit., p. 99.

⁶⁰⁷ MEDAUAR, O. *A processualidade...*, p. 96.

documentos ou pontos de vista apresentados por outrem".⁶⁰⁸ Para a autora, representam desdobramentos diretos do contraditório: a informação geral, a ouvida dos sujeitos e a motivação.

O contraditório e a ampla defesa estão visceralmente ligados, isto é, a defesa garante o contraditório, decorrendo dele a possibilidade de uma defesa ampla. Nesse ponto cumpre notar que a Constituição Federal de 1988 não alude apenas ao direito de defesa, reporta-se à "*ampla defesa*", o que, segundo ODETE MEDAUAR, representa a evolução do princípio, significando "*que a possibilidade de rebater acusações, alegações, argumentos, interpretações de fatos, interpretações jurídicas, para evitar sanções ou prejuízos, não pode ser restrita, no contexto em que se realiza*".⁶⁰⁹

O princípio da ampla defesa pede, assim, pela *anterioridade* da defesa, ou seja, a garantia de que a apresentação de argumentos, alegações, provas, dados, serão levados a efeito pelos interessados *antes* da produção do ato decisório que venha a afetar os direitos do cidadão-administrado. A garantia da defesa prévia, desse modo, não se limita aos atos decisórios punitivos. Em vista do disposto no artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal de 1988, a ampla defesa deve ser garantida previamente ao proferimento de qualquer ato que venha a intervir na esfera de direitos dos cidadãos.

Em que pese o entendimento de ODETE MEDAUAR, ao considerar que, naqueles casos, como no auto de infração, em que o ato inicial vem acompanhado da imposição de penalidade pecuniária (tal como multas de trânsito), não sendo possível a apresentação de defesa prévia antes da aplicação da penalidade, o princípio da ampla defesa resta respeitado com a concessão de prazo para a interposição de recurso cabível antes do vencimento da multa, algumas legislações infraconstitucionais têm procurado assegurar o direito à apresentação de defesa prévia.⁶¹⁰ Isso se observa, no âmbito do Estado do Paraná, na Lei Complementar Estadual nº 107/2005, ao se assegurar, nos termos do artigo 22, que "*a autuação do contribuinte, exceto no caso de infrações verificadas por ocasião do transporte de mercadorias ou de configuração instantânea, depende da análise de sua defesa prévia, apresentada no prazo de 10 (dez) dias da intimação*".

Note-se, ainda, que o respeito da garantia à ampla defesa, na lição de A. GORDILLO, tem um conteúdo positivo. Ou seja, o agente administrativo tem o dever de *facilitar* ao cidadão-administrado o exercício pleno e adequado de defesa, devendo chamá-lo a

⁶⁰⁸ Ibid., loc. cit.

⁶⁰⁹ Ibid., p. 112.

⁶¹⁰ Ibid., p. 116.

integrar o processo administrativo e auxiliar o exercício do seu direito com as informações e esclarecimentos necessários, participando-o, por exemplo, do real escopo, objetivo e efeitos do ato administrativo na iminência de ser produzido, bem como, das consequências de seus atos (do administrado) ou da ausência deles.⁶¹¹

Outro desdobramento do princípio da ampla defesa identificado por ODETE MEDAUAR é o *direito de interpor recurso*, o que alguns denominam de “*recorribilidade*” das decisões. Logo, mesmo que não exista previsão específica na legislação de regência do processo, quando a decisão, ainda em primeira instância (ato-fim), proferida atingir direitos do cidadão-administrado, este tem o direito de recorrer ou pedir a reapreciação da questão por superior hierárquico àquele que a proferiu. A “recorribilidade” resulta e está respaldada no artigo 5º, inciso XXXIV, alínea “a”, da Constituição Federal de 1988 e no próprio artigo 5º, inciso LV.⁶¹²

ALBERTO XAVIER em análise do artigo 5º, inciso XXXIV, alínea “a”, da Constituição Federal de 1988 – que cuida do direito de petição – e do inciso LV, do mesmo dispositivo, entende que o direito de petição dá sustentação à impugnação (também chamada de defesa ou reclamação) a ser apresentada contra o ato administrativo primário que se discute, enquanto que o direito de recurso, contido na parte final do inciso LV, se refere ao recurso apresentado contra ato secundário, ou seja, já um ato de decisão.⁶¹³ Daí o autor português visualizar a existência de fundamento constitucional que assegure um “duplo grau de deliberação” ou “dupla instância” administrativa.

O que se pretende assegurar, enfim, é que a análise das matérias e a decisão administrativa, revelada pelo ato-fim, não se limite a uma única “instância”, tendo em vista que a possibilidade de reapreciação, reavaliação de fatos, provas e argumentos, por autoridade em nível superior hierárquico – muitas vezes com maior liberdade e autonomia – é indispensável para a efetiva democratização do processo de produção da decisão final.⁶¹⁴

No âmbito do processo administrativo tributário, as legislações de regência costumam assegurar a possibilidade de reexame da matéria, geralmente, em duas ou três instâncias. Situação peculiar, que não se refere propriamente ao processo administrativo tributário, mas merece ser comentada, é a previsão de existência de instância única

⁶¹¹ GORDILLO, A., op. cit., p. II-27.

⁶¹² MEDAUAR, O. *A processualidade...*, p. 117.

⁶¹³ XAVIER, A. *Princípios do processo...*, p. 13-15.

⁶¹⁴ “Ou seja, será cabível o recurso desde que o órgão encarregado do julgamento não se caracterize como o de mais elevada hierarquia no âmbito da Administração Pública. Se isso ocorrer, poder-se-á admitir pedido de reconsideração ou representação, para apontar os defeitos ou manifestar impugnações de cunho inovador”. (JUSTEN FILHO, M. *Curso de direito...*, p. 237.)

administrativa no processo que discute a aplicação da perda de perdimento, prevista no artigo 690, do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 4.543/02. Tratando-se de medida administrativa que priva o cidadão-administrado da propriedade de seus bens, a restrição da discussão da matéria a uma única instância viola diretamente o princípio do devido processo legal, consubstanciado pelos princípios do contraditório e da ampla defesa.⁶¹⁵

Outro ponto a ser observado é a “defesa técnica” e autodefesa, consideradas duas vertentes da ampla defesa. A autodefesa é o direito outorgado ao interessado, sujeito de direitos, de pessoalmente apresentar seus argumentos, enfim, atuar no processo administrativo, inclusive no que tange ao direito de audiência, isto é, apresentando razões orais. A defesa técnica se caracteriza pela atuação do representante legal do interessado, o advogado.

ODETE MEDAUAR apresenta várias justificativas a favor da defesa técnica: equilíbrio entre os sujeitos ou paridade de armas; conhecimento especializado; e a própria presença do advogado que não é guiado por emoções ligadas ao resultado da lide. Acompanhada por ROMEU FELIPE BACELLAR FILHO, no âmbito do processo administrativo disciplinar, a autora considera que a chamada “defesa técnica” não deve ser tida como mera faculdade, mas como exigência para que se assegure a ampla defesa do cidadão-administrado nas questões que envolvam grande complexidade ou que impliquem aplicação de penalidade de grave teor. Nesses casos, assim, na sua acepção, caberia à Administração Pública, em processos cuja decisão pudesse afetar gravemente a esfera de direito do cidadão-administrado, nomear defensor dativo quando o administrado não estivesse assistido.⁶¹⁶

O tema traz controvérsia, tendo a Lei nº 9.784/99 se limitado a prever a defesa técnica como mera faculdade.⁶¹⁷ A mesma linha seguiu a Lei Complementar paranaense nº 107/05.

Desdobramento da ampla defesa é o direito de solicitar a produção de provas e de tê-las produzidas e consideradas. É dizer, ainda que a legislação de regência do processo administrativo – e, no caso, do processo administrativo tributário – não assegure, expressamente, a possibilidade de produção e apresentação de provas, é ela um direito que decorre do próprio princípio constitucional do devido processo legal e da ampla defesa.⁶¹⁸

⁶¹⁵ Pelo cerceamento do direito de defesa, assegurando o duplo grau: Brasil. Tribunal Regional Federal 2ª Região. 3ª Turma. Apelação em Mandado de Segurança nº 9802491160/RJ. Data da decisão: 04.06.2002. DJU de 29.08.2002. Em sentido contrário: Brasil. Tribunal Regional Federal 4ª Região. 1ª Turma. Apelação em Mandado de Segurança nº 2001.71.05.005351-3/RS. Data da Decisão: 23.11.2005. DJU de 11.01.2006 p. 432.

⁶¹⁶ MEDAUAR, O. *A processualidade...*, p. 118.

⁶¹⁷ BACELLAR FILHO, R. F., op. cit., p. 310-311.

⁶¹⁸ MEDAUAR, O. *A processualidade...*, p. 119.

A Constituição argentina não veicula expressamente a garantia ao “devido processo legal”, porém a *Ley de Procedimientos Administrativos* (Ley 19549/72), trata do princípio do “*debido proceso adjetivo*”.⁶¹⁹

Para JUAN CARLOS CASSAGNE, o princípio do “*debido proceso adjetivo*” assegura ao cidadão-administrado três direitos fundamentais: (i) direito de ser ouvido; (ii) direito de oferecer e produzir provas; e (iii) direito de uma decisão fundamentada. O direito a uma decisão fundamentada, que converge com o princípio da motivação dos atos administrativos, permite ao cidadão-administrado exigir que a decisão enfrente e trate dos principais argumentos e questões postas em discussão, demonstrando como conduziram ao ato-fim; exige, ainda, que a notificação dessa decisão seja realizada de modo “*auto-suficiente*”, isto é, repudiando uma revisão genérica do ato, já que muitas vezes o administrado não teve acesso pleno a todo o processo administrativo.⁶²⁰

Por sua vez, BREWER-CARÍAS, após fazer a análise cotejada de diversas legislações latino-americanas, considera que o princípio do “devido processo adjetivo” (*due process*) pode ser analisado a partir do estudo dos seguintes princípios: (a) do contraditório; (b) da ampla defesa; (c) da gratuidade; (d) da motivação dos atos administrativos; (e) da confiança legítima; e (f) do esgotamento do via administrativa e da garantia da efetiva tutela jurisdicional.⁶²¹

A idéia central, enfim, que norteia os princípios do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório é inerente à própria noção de Justiça, como esclarece AGUSTÍN GORDILLO, para quem, além de ser princípio de Justiça, a oitiva dos interessados antes da prática do ato pela Administração Pública é também princípio de eficácia, pois assegura o conhecimento mais aprofundado dos fatos.⁶²²

Examinados os princípios constitucionais informadores do processo administrativo tributário, passa-se ao estudo dos princípios legais, que regem os processos administrativos federal e estadual, no âmbito do Estado do Paraná.

⁶¹⁹ BREWER-CARÍAS, Allan R. *Principios del procedimiento administrativo en América latina*. Bogotá: Legis, 2003. p. 261.

⁶²⁰ CASSAGNE, J.C., op. cit., p. 530.

⁶²¹ BREWER-CARÍAS, A., op. cit., p. 261-262.

⁶²² GORDILLO, A., op. cit., p. XVII-36.

7.3.2 Processo Administrativo Tributário e sua Disciplina *Infraconstitucional*

7.3.2.1 Considerações iniciais

ALLAN BREWER-CARÍAS, em obra destinada ao estudo comparado do processo administrativo na América Latina, considera que a “codificação”, enfim, a edição de leis disciplinadoras do procedimento administrativo é algo caracterizador da própria evolução do Direito Administrativo na América Latina. Fazendo uma breve análise panorâmica da edição dessas leis, relata que essa tendência se iniciou na Argentina com a *Ley de Procedimientos Administrativos* nº 19.549, de 1972, reformada posteriormente pela *Ley* nº 21.682. No Uruguai foi editada a *Ley* nº 640/973, de *Procedimientos Administrativos*, de 1973, revogada pelo Decreto nº 500/991, de 1991, sobre *Normas Generales de Actuación y Regulación del Procedimiento en la Administración Central*. Em 1978 foi editada, na Costa Rica, a *Ley General de la Administración Pública*, que, conforme relata o autor, além de disciplinar o “procedimento administrativo”, se constitui um verdadeiro “manual” do direito administrativo. Na Colômbia, foi publicado, em 1984, o *Código Contencioso Administrativo*, cujas regras disciplinadoras do processo administrativo foram completadas, no ano 2000, pelo Decreto nº 266, de *Normas para la Simplificación Administrativa*. No México, o processo administrativo veio a ser disciplinado, em 1994, pela *Ley Federal de Procedimiento Administrativo*. E, finalmente, no Brasil, em 1999, foi editada a Lei nº 9.784/99, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal.⁶²³

Na análise do autor venezuelano, a edição dessas leis revela um dos desafios e metas do Direito Administrativo: a busca de um equilíbrio nas relações entre a Administração e os cidadãos-administrados.⁶²⁴

Outra característica identificada por BREWER-CARÍAS, na legislação latino-americana, é a enumeração expressa, contida no texto legal, dos princípios que regem o processo administrativo. Diante disso, o estudo dos princípios informadores do processo administrativo, tal como ocorre no Brasil, não se limita à produção doutrinária do tema, se trata de uma análise a partir das normas vigentes no sistema jurídico posto, em âmbito constitucional, já examinado, e infraconstitucional.

⁶²³ BREWER-CARÍAS, A., op. cit., p. xxxiv.

⁶²⁴ Ibid., p. xlii.

O processo administrativo tributário federal é regido pelo Decreto Federal nº 70.235, de 6 de março de 1972, e suas alterações posteriores, recepcionado pela Carta Constitucional de 1988 com status de lei ordinária. Ainda que o artigo 69 do Decreto Federal nº 70.235/72 disponha que a Lei Federal nº 9.784/99 tem aplicação subsidiária, MARY ELBE QUEIROZ pontua que esses diplomas legais coexistem, de modo que, no que se refere aos princípios informadores, aplica-se a Lei Federal nº 9.784/99. *“São aplicáveis inteiramente ao PAT, por conseguinte, os princípios e critérios informadores do processo na via administrativa contidos no artigo 2º da LGPAF.”*⁶²⁵

Nessa linha, a Lei Federal nº 9.784/99 procurou arrolar, no seu artigo 2º, os princípios que orientam a Administração Pública e que são refletidos no âmbito do processo administrativo. Nos termos do artigo 2º: *“A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência”*.

Por sua vez, no âmbito do Estado do Paraná, a Lei Complementar Estadual nº 107/2005, “Código de Defesa do Contribuinte”, *“estabelece normas gerais sobre direitos e garantias aplicáveis na relação tributária do contribuinte com a administração fazendária do Estado do Paraná”*, prevendo, no seu artigo 33, que: *“a administração fazendária obedecerá, dentre outros, aos princípios da justiça, legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, segurança jurídica, interesse público e eficiência.”*

Tais princípios, como verdadeiros corolários de direitos e garantias, regem, portanto, o processo administrativo tributário, informam sua disciplina legal, *“canalizam sua realização ao cumprimento das finalidades que lhe são próprias”*⁶²⁶ e, ainda, como prevê expressamente o parágrafo único do artigo 2º da Lei Federal nº 9.784/99, servem como *“critério interpretativo”* na soluções de conflitos na aplicação das regras atinentes ao processo administrativo.

A Lei Federal nº 9.784/99, notadamente no parágrafo único do artigo 2º e no seu artigo 3º, bem como a Lei Complementar nº 107/05, do Estado do Paraná, em especial no seu artigo 32, contribuem, assim, na definição e compreensão do conteúdo dos princípios que regem a administração tributária, especialmente na esfera do processo administrativo fiscal.

Não se pode esquecer, contudo, que os princípios informadores da Administração Pública e do próprio processo administrativo, antes de serem expressamente

⁶²⁵ QUEIROZ, M. E. G. A revisão do lançamento..., p. 123.

⁶²⁶ MEDAUAR, O. A processualidade..., p. 96.

discriminados nos textos legais, foram fruto de construção doutrinária, da jurisprudência administrativa e judicial, tendo sido, inclusive, reflexo dessa construção a própria inserção de diversos deles nas legislações pertinentes.⁶²⁷

Nessa linha, ainda que exista distinção para cada autor quanto aos princípios que informam o processo administrativo, é possível identificar um núcleo comum, com que a maioria trabalha.

É precisamente o estudo dos princípios que regem o processo administrativo tributário – desse núcleo comum que forma um sistema processual administrativo⁶²⁸ –, cujo conteúdo vem sendo definido pela própria legislação infraconstitucional, assim como pela jurisprudência administrativa e judicial, que as próximas linhas serão dedicadas.

7.3.2.2 Princípio da legalidade

O princípio da legalidade já foi examinado sob o prisma constitucional, inserido no artigo 5º da Carta como direito e garantia fundamental do cidadão, no sentido de vincular a atividade, a atuação da Administração Pública à mais absoluta legalidade, sendo-lhe vedado agir *contra legem* ou simplesmente agir, se ausente lei disciplinadora da conduta pretendida. Na lição de CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, o princípio da legalidade é a tradução jurídica do propósito político de submeter a Administração a controles contra preferências imotivadas, favoritismos, perseguições injustificadas e arbitrariedades. Ou seja, por meio de uma lei abstrata e neutra, ao menos em tese, visa-se a garantir uma atuação objetiva e imparcial.⁶²⁹ Daí a necessária subsunção da atuação administrativa à lei.⁶³⁰

A partir desse pressuposto, o princípio da legalidade, no âmbito do processo administrativo tributário, clama pela total vinculação da Administração Pública, por intermédio dos agentes fazendários, a um procedimento, de forma que os atos que o compõem estejam submetidos à lei.

⁶²⁷ BREWER-CARÍAS, A., op. cit., p. xxxiv.

⁶²⁸ Essa expressão é refutada por JUSTEN FILHO, M., Considerações sobre o processo...

⁶²⁹ BANDEIRA DE MELLO, C. A. *Curso de direito...*, p. 71-72.

⁶³⁰ “A principal garantia da máxima que se desejaria fosse o fundamento do nosso ordenamento jurídico: ‘A lei é igual para todos’, é, indubitavelmente, a generalidade da norma, isto é, o fato de que a norma se dirija não àquele ou a este cidadão, mas à totalidade dos cidadãos, ou então a um tipo abstrato de operador na vida social.” (BOBBIO, Norberto. *Teoria da norma jurídica*, p. 182.)

A Lei nº 9.784/99 trouxe um elemento de relevo ao princípio da legalidade, ao prever, no inciso I do seu parágrafo único, que nos processos administrativos deverão ser observados, entre outros, os critérios de “*atuação conforme a lei e o **Direito***”. Essa mesma previsão é repetida pelo inciso I do artigo 33 da Lei Complementar paranaense nº 107/05.

É dizer, o agente, no exercício de função administrativa, no âmbito do processo administrativo tributário, deve observar, além da lei (em sentido formal e estrito), ao *Direito*, isto é, ao ordenamento jurídico como um todo. “*Ao distinguir os dois termos, o artigo disciplina que para o processo administrativo a lei não é a única fonte, nem tampouco pode ser interpretada de forma restritiva*”.⁶³¹ Trata-se da consagração – ou reconhecimento – da necessidade de interpretação sistêmica do Direito pelo agente administrativo, que nessa atividade está, também, nas linhas já examinadas, produzindo o Direito por meio da edição da norma individual e concreta.

Tal interpretação do inciso I do parágrafo único do artigo 2º da Lei nº 9.784/99 é, outrossim, reforçada pelo exame do inciso XIII do mesmo dispositivo, quando vincula a atuação administrativa à observação do critério de “*interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do **fim público** a que se dirige, vedada aplicação retroativa de nova interpretação*.” Ou seja, a legalidade não mais se limita à atuação conforme a lei em termos estritos, mas impõe a observância ao fim público, a interesses, à coletividade.

O inciso II do parágrafo único do artigo 2º da Lei nº 9.784/99, cuja redação foi adotada pelo inciso II do artigo 33 da Lei Complementar paranaense nº 107/05, vem, igualmente, contribuir para a formação e compreensão do conteúdo do princípio da legalidade, ao dispor que a atuação administrativa deverá atender ao critério de “*atendimento a fins de interesse geral, vedada a renúncia total ou parcial de poderes e competências, salvo autorização em lei*”.

Como visto, o princípio da legalidade assegura aos cidadãos-administrados que toda privação ou limitação substancial dos seus direitos tenha de ser imposta por lei no sentido formal. Todavia, a segunda parte do dispositivo citado ressalta a força positiva do princípio da legalidade, melhor definindo seu conteúdo, ao vedar a renúncia de poderes e competências, no sentido de que, havendo determinação ou previsão legal, o agente administrativo está adstrito, vinculado àquela conduta determinada em lei. A renúncia, ainda que parcial, só pode ocorrer com autorização legal. Evita-se, com isso, que o agente

⁶³¹ MOREIRA, E. B., op. cit., p. 69.

fazendário viole o princípio da legalidade por meio de omissão e que, ao menos em tese, a sua conduta não seja motivada por impulsos pessoais.

Na análise de BREWER-CARÍAS, pelo princípio da legalidade, contido em quase todas as legislações que disciplinam o processo administrativo na América Latina, pretende-se garantir o “*sometimiento de la Administración a la totalidad de las fuentes del derecho*”. Desse modo, o princípio da legalidade, na sua acepção, desenrola-se nos seguintes princípios: (i) princípio da vinculação da Administração ao Direito; (ii) princípio da hierarquia dos atos, que pela via interpretativa das leis permite consolidar a legalidade e os princípios da organização administrativa, que configuram um marco da legalidade; e (iii) princípio da limitação à discricionariedade, ou seja, a redução da arbitrariedade.⁶³²

Em síntese, quando se trata do princípio da legalidade, no plano do processo administrativo tributário, intuitivamente se fala em garantias dos cidadãos-administrados. Desse modo, sob um enfoque, tal princípio exige que, no exame da legalidade do ato administrativo posto em análise no processo administrativo – lançamento tributário ou ato de imposição de penalidade –, sejam observadas as determinações previstas em lei. E, sob outro prisma, que os atos dos agentes, no que tange ao curso do processo administrativo, não desviem dos ritos previstos em lei própria, de regência em cada esfera. Trata-se, pois, de um regime legal do processo administrativo.

Daí decorre, o que BREWER-CARÍAS denomina de *princípio da obrigatoriedade* ou *imperatividade* do processo, isto é, havendo regulamentação do processo administrativo, o rito passa a ser obrigatório, decorrendo dessa imperatividade, fruto da própria legalidade, o *princípio da responsabilidade*, tanto da Administração como do agente, pela mora ou não cumprimento dos trâmites previstos.⁶³³ Pretende-se, assim, assegurar ao cidadão-administrado que o processo administrativo tributário, como direito e garantia fundamental, não seja desvirtuado do seu fim. “*A legalidade – formal e substancial – é sua regra-matriz, quer no que diga respeito ao rito procedimental ou quanto às decisões ou ao exercício do poder lato sensu*”.⁶³⁴

⁶³² BREWER-CARÍAS, A., op. cit., p. 3.

⁶³³ Ibid., p. 21.

⁶³⁴ MOREIRA, E. B., op. cit., p. 68.

7.3.2.3 Princípio da finalidade

O princípio da finalidade não é uma decorrência do princípio da legalidade, mas está nele contido, é uma inerência dele, “*pois corresponde à aplicação da lei tal qual é; ou seja, na conformidade de sua razão de ser, do objetivo em vista do qual foi editada*”.⁶³⁵

Pelo princípio da finalidade, a Administração, que está adstrita à observância da lei (princípio da legalidade), deve aplicá-la de acordo com sua finalidade, isto é, com seu espírito. Quando o agente administrativo aplica determinada lei, contudo o faz em desacordo com sua finalidade (específica), desvirtua-a, caracterizando o “desvio de finalidade” ou “desvio de poder”. Sendo esse ato nulo, na medida em que “*quem desatende ao fim legal desatende à própria lei*”.⁶³⁶

No plano do processo administrativo fiscal, o princípio da finalidade impõe à Administração e ao agente administrativo uma atuação – onde se inclui a própria interpretação legal – de acordo, precisamente, com a finalidade dos dispositivos constitucionais e legais que elevaram o processo administrativo à categoria de uma verdadeira garantia ou direito fundamental do cidadão-contribuinte. Logo, a atuação administrativa, nesse âmbito, que venha a mitigar a importância processo administrativo, restringindo o pleno exercício de defesa do cidadão-administrado, além de violar, o princípio do devido processo legal (ampla defesa e contraditório), representa, ainda, afronta ao princípio da finalidade por meio de “desvio de poder”, impregnando o ato de nulidade.

Ainda que não na sua melhor forma na disposição contida no artigo 3º, inciso II, da Lei Federal nº 9.784/99, contribui para a compreensão do conteúdo do princípio da finalidade, como informador do processo administrativo tributário, ao assegurar ao administrado “*ser tratado com respeito pelas autoridades e servidores, que deverão **facilitar** o exercício de seus direitos e o cumprimento de suas obrigações*”. Pontue-se, aqui, que o “***facilitar** o exercício de seus direitos*” deve, sob a exegese do princípio da finalidade, ser lido como “***assegurar** o exercício de seus direitos*”. Redação semelhante tem o artigo 15 da Lei Complementar paraense nº 107/05.

⁶³⁵ BANDEIRA DE MELLO, C. A. *Curso de direito...*, p. 95.

⁶³⁶ *Ibid.*, loc. cit.

7.3.2.4 Princípios da motivação e da publicidade

Pelo princípio da motivação, atribui-se à Administração Pública o dever de motivar seus atos, indicando os fundamentos de fato e de direito e o nexo entre ambos, os quais nortearam a sua edição. CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO identifica o fundamento constitucional desse princípio nos artigos 1º e 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal, sendo o dever de motivar uma exigência da administração democrática e de um Estado de Direito, que exige que a Administração fundamente e justifique a edição de seus atos.⁶³⁷

A fundamentação como meio de controle da produção dos atos administrativos é bem visualizada por LUHMANN, ao ponderar que:

A fundamentação fixa as linhas da argumentação, linhas que a administração defenderá num procedimento semelhante ao processo judicial, dando assim ao interessado uma base para a sua decisão quanto à questão de querer ou não recorrer.

(...)

Estas considerações aproximam-se da proposta de aliviar continuamente das funções legitimadoras a administração e conjuntamente os procedimentos administrativos e concentrar o trabalho administrativo específica e funcionalmente na elaboração de decisões consistentes sob redução da maior complexidade possível. Isto corresponde a uma separação nítida entre política e administração como sistemas parciais diversos da organização política por um lado, entre administração e jurisdição administrativa por outro.⁶³⁸

A motivação do ato tem de ser, pois, prévia ou contemporânea à sua própria edição. Na ponderação de CELSO ANTÔNIO, sem estar o ato devidamente motivado, não há como se proceder a um efetivo controle a partir dos princípios da legalidade, finalidade, razoabilidade, proporcionalidade. *“Assim, o administrado, para insurgir-se ou para ter elementos de insurgência contra atos que o afetem pessoalmente, necessita conhecer as razões de tais atos na ocasião em que são expedidos.”* Daí, o fundamento constitucional desse princípio no artigo 5º, inciso XXXV, da Carta Constitucional, o qual assegura o direito à apreciação judicial nos casos de ameaça ou lesão de direito.⁶³⁹

Recordando-se as lições de JUAN CARLOS CASSAGNE, ao considerar que decorre do princípio do “devido processo adjetivo” três direitos fundamentais – o direito de ser ouvido, o direito de oferecer e produzir provas e o direito a uma decisão fundamentada –

⁶³⁷ Ibid., p. 100-102.

⁶³⁸ LUHMANN, N. *Legitimação pelo procedimento*, p. 173-174.

⁶³⁹ BANDEIRA DE MELLO, C. A. *Curso de direito...*, p. 101.

conclui-se que o princípio da motivação encontra guarida, ainda, no plano da Constituição, no próprio princípio do devido processo legal.⁶⁴⁰

No âmbito infraconstitucional, o princípio da motivação está expressamente apresentado como princípio diretriz, ao qual a atuação administrativa está vinculada na esfera do processo administrativo tributário, nos moldes do *caput* do artigo 2º da Lei Federal nº 9.784/99, bem como do artigo 32 da Lei Complementar paranaense nº 107/05.

O inciso VII do parágrafo único do artigo 2º da Lei Federal nº 9.784/99, contribui na compreensão do conteúdo desse princípio, ao dispor que, nos processos administrativos, deverão ser observados os critérios de “*indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão*”.

No âmbito do processo administrativo estadual paranaense, o inciso VII do artigo 33 da Lei Complementar nº 107/05 repete a disposição antes referida, exigindo que sejam apresentados os pressupostos de fato e de direito que conduziram ao ato (decisão). Nesse passo, a Lei Complementar paranaense nº 107/05 veicula, ainda, outras previsões que colaboram na definição do conteúdo desse princípio, ao arrolar como direito do contribuinte o de receber “*resposta fundamentada a pleito formulado à administração fazendária*” (*ex vi* do artigo 15), e determinar ao órgão no qual tramita o processo administrativo tributário que promova a intimação do contribuinte e/ou interessado da decisão, apondo no termo de intimação, entre outros elementos, a “*indicação dos fatos, provas, e fundamentos legais pertinentes*” (artigo 18, inciso VI) e que a motivação seja “*explícita, cara e congruente*” (art. 35, §1º).

Entretanto, não basta que os atos sejam motivados, é necessário que o interessado, no caso o sujeito passivo ou responsável tributário, seja devidamente cientificado da decisão. A publicidade faz-se necessária para possibilitar a ampla defesa e contraditório, uma vez que não há como se cogitar um exercício amplo de defesa sem o pleno conhecimento do ato-fim (decisão) na sua integralidade e do próprio processo administrativo como um todo. “*A publicidade se afirma como instrumento de transparência e verificação da lisura dos atos praticados*”⁶⁴¹. Como anota ODETE MEDAUAR:

A publicidade no âmbito do processo administrativo fiscal pode ser vista, não só como decorrência da garantia do contraditório assegurada aos contribuintes. A atuação administrativa “visível” associa-se à prática do Estado democrático e, vista do ângulo da Administração, propicia clima de maior confiança nas atuações desta e, por conseguinte, leva à maior

⁶⁴⁰ CASSAGNE, J. C., op. cit., p. 530-531.

⁶⁴¹ JUSTEN FILHO, M. *Curso de direito...*, p. 225.

facilidade na adesão às medidas que edita. Esta “credibilidade” administrativa por certo traz inúmeros benefícios à vida na coletividade, em especial nas relações Fisco-contribuinte.⁶⁴²

No plano do processo administrativo tributário, não basta que seja dada ciência do resultado final – ato decisório – sem que se apresentem, na sua íntegra, a decisão, sendo assegurado, ainda, aos cidadãos-administrados, o direito de ter acesso aos autos do processo administrativo. Como examinado linhas atrás, o legislador constituinte teve grande preocupação em assegurar o pleno direito de informação dos atos da Administração, que conseqüentemente não pode ser amesquinhado pelo legislador infraconstitucional e, pior ainda, pela Administração.⁶⁴³

A fim de evitar restrições ao acesso dos sujeitos passivos ou interessados legítimos aos autos, a Lei Federal nº 9.784/99 arrola como direito do administrado, expressamente, no inciso II, do artigo 3º, o de “*ter ciência da tramitação dos processos administrativos em que tenha a condição de interessado, ter vista dos autos, obter cópia de documentos neles contidos e conhecer as decisões proferidas*”. A mesma orientação segue a legislação paranaense, ao dispor, o inciso XIII do artigo 56 da Lei Estadual nº 11.580/96, que “*em qualquer fase do processo, em primeira instância, é assegurado ao autuado o direito de vista dos autos na repartição fazendária onde tramitar o feito administrativo, e permitido o fornecimento de cópias autenticadas ou certidões por solicitação do interessado (...)*”. A mesma previsão é praticamente repetida, ainda, pelo artigo 15, inciso IV, da Lei Complementar nº 107/05.

No que se refere às intimações, devem ser prestigiados os meios que assegurem a efetiva ciência dos interessados, de modo que intimação por intermédio de edital deve ser utilizada como último recurso, quando esgotados todos os outros. Na lição de BETINA TREIGER GRUPENMACHER:

Obedecer à publicidade não significa apenas encaminhar para publicação no órgão oficial o ato praticado pela Administração. A plena realização do princípio é alcançada quando, ainda na fase de tramitação interna, a Administração disponibiliza-o para conhecimento dos sujeitos envolvidos e bem assim do público em geral.⁶⁴⁴

⁶⁴² MEDAUAR, Odete. Processualização e publicidade dos atos no processo administrativo fiscal. *Processo Administrativo Fiscal*. São Paulo: Dialética, p. 119-126, 1995.

⁶⁴³ SUNDFELD, C. A. *Fundamentos de direito...*, p. 178.

⁶⁴⁴ GRUPENMACHER, Betina Treiger. O princípio da publicidade e a garantia de sigilo no processo administrativo. *Processo Administrativo Fiscal*. São Paulo: Dialética, v. 5, p. 19-29, 2000.

7.3.2.5 Princípios da razoabilidade e da proporcionalidade

A razoabilidade e proporcionalidade são expressamente citadas como princípios norteadores da atuação administrativa, na seara do processo administrativo fiscal, pelos textos infraconstitucionais, que são objetos de análise, nos termos do artigo 2º, *caput*, da Lei Federal nº 9.784/99 e do artigo 32 da Lei Complementar paranaense nº 107/05.

Os incisos VI e XIII do parágrafo primeiro do artigo 2º da Lei Federal nº 9.784/99 contribuem para a definição do conteúdo dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade ao disporem que, no processo administrativo, deverão ser observados critérios de “*adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público*” (inciso VI) e de que a interpretação da norma administrativa deva ser realizada da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige (inciso XIII).

Propõe-se, aqui, o estudo em conjunto dos dois princípios, possibilitando a diferenciação de cada qual pelo cotejamento.

Os princípios da razoabilidade e proporcionalidade são essenciais e se vinculam à plena compreensão do princípio da legalidade. HUMBERTO ÁVILA pontua que a proporcionalidade e a razoabilidade dirigem-se a situações e a pessoas determinadas.⁶⁴⁵ Atuam, assim, em situações concretas e específicas como estruturas para a aplicação de outras normas jurídicas (regras ou princípios).

A razoabilidade é usada em vários sentidos, na lição do citado autor, dos quais se destacam três acepções. Em primeiro lugar, a razoabilidade é usada como diretriz que relaciona normas gerais com particularidades do caso concreto, indicando sob qual perspectiva a norma deve ser aplicada ou mostrando hipóteses particulares que a norma geral não se enquadra; é a razoabilidade como *equidade*. Sob um segundo enfoque, a razoabilidade atua como diretriz na relação das normas com o mundo ao qual fazem referência, exigindo uma relação de congruência entre a norma e seu suporte empírico existente; é a razoabilidade como *congruência*. Por terceiro, razoabilidade atua como diretriz que relaciona duas grandezas em planos de *equivalência*.⁶⁴⁶

Nessa linha, quando se adota a razoabilidade como *equidade*, ela serve de critério na interpretação dos fatos descritos nas regras jurídicas. A razoabilidade atuará como

⁶⁴⁵ ÁVILA, H., op. cit., p. 125-127.

⁶⁴⁶ Ibid., p. 139.

um instrumento para determinar se o caso concreto se enquadra no conceito de “normalidade”, situação normal a ser regida pela norma jurídica, de forma que, tratando-se de um caso anormal a norma não pode ser aplicada. “A interpretação deve ser feita em consonância com aquilo que, para o senso comum, seria aceitável perante a lei”.⁶⁴⁷

Recorrendo novamente às lições de HUMBERTO ÁVILA:

(...) a razoabilidade serve de instrumento metodológico para demonstrar que a incidência da norma é condição necessária mas não suficiente para sua aplicação. Para ser aplicável, o caso concreto deve adequar-se à generalização da norma geral. A razoabilidade atua na interpretação das regras gerais como decorrência do princípio da justiça.⁶⁴⁸

A razoabilidade propõe que, como *congruência*, a norma deve ser convergente com o fato ocorrido no mundo fenomênico. Assim, se uma norma se reporta a fatos específicos para ser aplicada e essa estrutura empírica não se constitui no plano concreto, a norma não pode ser aplicada.

Como *equivalência*, o princípio da razoabilidade exige uma relação de correspondência entre a medida adotada e o critério que a dimensiona. Isso se impõe às hipóteses de aplicação de penalidade, nas quais, pelo critério da razoabilidade, a pena deve ser equivalente ao ato delituoso.

A razoabilidade, porém, não faz referência entre *meios* e *fins*; isso fica a cargo do princípio da proporcionalidade. A razoabilidade exige uma relação entre *critério* e *medida*, não entre meio e fim, ela vincula duas grandezas, exige a relação das normas com condições externas de aplicação, seja pela exigência de um suporte real para a aplicação, seja exigindo coerência entre o critério de diferenciação escolhido e a medida adotada.

A proporcionalidade exige que a Administração Pública, no caso, no âmbito do processo administrativo, faça escolhas conjugando meios e fins adequados, necessários e proporcionais.⁶⁴⁹

Um meio é adequado se promove o fim. Um meio é necessário se, dentre todos aqueles meios igualmente adequados para promover o fim, for o menos restritivo relativamente aos direitos fundamentais. E um meio é proporcional, sem sentido, estrito, se as vantagens que promove superam as desvantagens que provoca. A aplicação da proporcionalidade exige a

⁶⁴⁷ Ibid., p. 141.

⁶⁴⁸ Ibid., p. 142.

⁶⁴⁹ Essa vinculação do princípio da proporcionalidade à adequação, necessidade e proporcionalidade é adotada, além de Humberto Ávila, por MOREIRA, E. B., op. cit., p. 70-71.; e por JUSTEN FILHO, M. *Curso de direito...*, p. 60.

relação de causalidade entre meio e fim, de tal sorte que, adotando-se o meio, promove-se o fim.⁶⁵⁰

O princípio da proporcionalidade determina que a lei seja aplicada de acordo com os fins por ela visados. A proporcionalidade terá, assim, uma atuação negativa, coibindo excessos por parte da Administração, e, ainda, uma atuação positiva, de modo que o cidadão-administrado não tenha seus direitos restringidos pela atuação insuficiente.⁶⁵¹

Será necessária, desse modo, na aplicação do princípio da proporcionalidade, a identificação do *fim* almejado; identificado, devem ser selecionadas as providências teoricamente disponíveis para realizá-lo. Com isso, *fim* e *providência*, deve ser escolhida a solução de acordo com critérios de necessidade e menor onerosidade. Por fim, cabe um derradeiro exame, se a decisão é compatível com a ordem jurídica, ou seja, se não há incompatibilidade com valores tutelados pelo ordenamento jurídico.⁶⁵²

O que é necessário ter em mente, portanto, com relação a tais princípios, na síntese de EROS GRAU, “*é o fato de ambas as pautas – a da proporcionalidade e a da razoabilidade – serem atuadas no momento da norma de decisão (=interpretação in concreto), não naquele da produção da norma jurídica (=interpretação in abstracto)*”.⁶⁵³

7.3.2.6 Princípios da moralidade, da boa-fé e da imparcialidade

O princípio da moralidade, examinado sob o prisma constitucional, expressamente arrolado no artigo 37 da Constituição Federal, como informador da atuação administrativa, impõe que os agentes públicos – na sua atividade de condução da coisa pública – optem exclusivamente por condutas não apenas lícitas, mas principalmente éticas, reveladas em por conter elementos como a lealdade, boa-fé e imparcialidade.⁶⁵⁴

Na linha anteriormente exposta, o princípio da moralidade administrativa juridiciza a ética na atividade administrativa, introduzindo conceito de boa administração e

⁶⁵⁰ ÁVILA, H., op. cit., p. 146.

⁶⁵¹ MOREIRA, E. B., op. cit., p. 71.

⁶⁵² JUSTEN FILHO, M. *Curso de direito...*, p. 60.

⁶⁵³ GRAU, E. R., op. cit., p. 283-284.

⁶⁵⁴ Na visão de Eros Roberto Grau: “a ética do sistema jurídico é a ética da legalidade. E não pode ser outra, senão esta, de modo que a afirmação, pela Constituição e pela legislação infraconstitucional, do princípio da moralidade o situa, necessariamente, no âmbito desta ética, ética da legalidade, que não pode ser ultrapassada, sob pena de dissolução do próprio sistema”. (Ibid., p. 287.)

diferencia a boa moral da moral administrativa especializada.⁶⁵⁵ Na observação de JOSÉ AFONSO DA SILVA, a “moralidade administrativa” diferencia-se da “moralidade comum”, no sentido de que a moral administrativa é imposta pelo agente segundo exigências da instituição a que ele serve e a finalidade do ato administrativo, que deve se vincular ao bem comum e não a interesses pessoais.⁶⁵⁶

Em âmbito infraconstitucional, dentro da esfera do processo administrativo fiscal, o princípio da moralidade é, também, expressamente apontado como informador da atuação da Administração Pública, nos termos do *caput* do artigo 2º da Lei Federal nº 9.784/99 e do artigo 32da Lei Complementar paranaense nº 107/05.

A Lei Federal nº 9.784/99, notadamente nos incisos III e IV do parágrafo único do artigo 2º, colabora para a definição do conteúdo do princípio da moralidade administrativa, na medida em que a moralidade é um conceito por excelência “aberto”.⁶⁵⁷

O inciso III do parágrafo único do artigo 2º da Lei Federal nº 9.784/99 vincula a atuação da Administração, no âmbito do processo administrativo, à observância de critérios de “*objetividade no atendimento do interesse público, vedada a promoção pessoal de agentes e autoridades*”. Atrela o conceito de moralidade administrativa a uma conduta objetiva e impessoal dos agentes, ou seja, à imparcialidade.

Por sua vez, o inciso IV do parágrafo único do artigo 2º da Lei Federal nº 9.784/99 vincula o conteúdo do princípio da moralidade administrativa à obediência, no âmbito do processo administrativo, de critérios de “*atuação segundo padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé*”.

O princípio da moralidade compreende, no seu âmbito, pois, os princípios da lealdade, boa-fé e imparcialidade, de modo que a “*Administração deverá proceder em relação aos administrados com sinceridade e lhanza, sendo-lhe interdito qualquer comportamento astucioso, eivado de malícia, produzido de maneira a confundir, dificultar ou minimizar o exercício de direitos por parte dos cidadãos*”.⁶⁵⁸

Entrementes, a boa-fé e a lealdade devem reger, além da atuação da Administração Pública, por meio de seus agentes, os atos dos particulares atuantes na esfera do processo administrativo tributário. É o que está previsto no artigo 4º da Lei Federal nº 9.784/99, ao incluir entre os deveres dos administrados o de: “*I - expor os fatos conforme a*

⁶⁵⁵ BACELLAR FILHO, R. F., op. cit., p. 192.

⁶⁵⁶ SILVA, J. A. da, op. cit., p. 616.

⁶⁵⁷ MOREIRA, E. B., op. cit., p. 82.

⁶⁵⁸ BANDEIRA DE MELLO, C. A. *Curso de direito...*, p. 107.

verdade; II - proceder com lealdade, urbanidade e boa-fé; III - não agir de modo temerário; IV - prestar informações solicitadas e colaborar para o esclarecimento dos fatos”.

Ainda em respeito ao princípio da moralidade, a autoridade fiscal não poderá utilizar de meios ilícitos na obtenção de provas e, tampouco, poderá “*adotar ilações que ano sejam coerentes ou compatíveis com os documentos coletados*”.⁶⁵⁹

7.3.2.7 Princípios da ampla defesa e do contraditório

A ampla defesa e o contraditório foram examinados no âmbito constitucional dos princípios que regem a atuação administrativa, na análise do princípio do devido processo legal, extraídos do artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal.

No âmbito infraconstitucional, tais princípios vêm apontados distinta e expressamente. A Lei Federal nº 9.784/99, na esfera do processo administrativo federal, e a Lei Complementar nº 107/05, no processo administrativo tributário no Estado do Paraná, contribuem para a definição do conteúdo desses princípios.

O contraditório possibilita ao interessado a ciência de dados, fatos, argumentos, documentos, de modo que possa reagir ou contraditar o seu teor ou interpretação, apresentando contra-argumentos, contraprovas, documentos, fatos, dados. O princípio do contraditório está vinculado à ampla defesa, de modo que cada qual se completa. O contraditório tem finalidade instrutória da busca da verdade material, conhecimento amplo e preciso dos fatos, dados, argumentos e provas para o proferimento da decisão mais correta. Propicia, ainda, a impessoalidade e a imparcialidade ao conceder a oportunidade de todos os sujeitos envolvidos de participarem do processo. Com isso, amplia-se a transparência administrativa.

Ele está vinculado à democratização administrativa, tanto sob o ângulo da cooperação dos interessados quanto sob o prisma da visibilidade dos momentos que antecedem a decisão, possibilitando que cada interessado externar seu ponto de vista e argumentos próprios quanto a determinados fatos. Não se pode olvidar que no processo administrativo se reconstrói um passado, frente ao que a possibilidade dessa reconstrução

⁶⁵⁹ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. O processo administrativo fiscal e os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência administrativa pública. *Processo Administrativo Fiscal*. São Paulo: Dialética, v. 4, p. 9-18, 1999.

deve ser a mais ampla possível, notadamente para aquele cuja esfera de direitos será atingida (o administrado).⁶⁶⁰ Daí decorrem do contraditório os direitos à informação geral, à ouvida dos sujeitos e à motivação, uma vez que para contraditar qualquer ato é necessário conhecer seus fundamentos de fato e de direito.⁶⁶¹

Na lição de EGON BOCKMANN MOREIRA, na atual concepção da processualidade administrativa, o princípio do contraditório impõe à Administração que colabore *ex officio* na participação e interação do cidadão-administrado no processo, chamando-o a participar, colaborar na instrução processual. É dizer, a “*Administração tem o dever de gerar o contraditório, uma vez que maneja interesses públicos (indisponíveis)*.”⁶⁶²

Assim, o princípio do contraditório não trata apenas do “direito à prova”, mas é garantia de participação processual como pressuposto de validade de toda a atividade instrutória. Participação, essa, compreendida em sentido amplíssimo. Ou seja, integralidade de manifestações processuais (verbais e escritas) oferecidas pelas partes integra o exercício do contraditório – quanto à possibilidade de sua apresentação, dever de intimação da parte adversa e necessidade de serem integralmente apreciadas.⁶⁶³

Para BREWER-CARÍAS, o princípio da defesa pode ser considerado “*tan viejo como el mundo*”, caracterizando-se, assim, como uma garantia inerente à própria pessoa.⁶⁶⁴ Antes da Constituição Federal de 1988, MANOEL DE OLIVEIRA FRANCO já ponderava que: “*A garantia de defesa, como princípio de eficácia, no procedimento administrativo, constitui na ordem jurídica imperativo de natureza constitucional*”.⁶⁶⁵

Tal como a Constituição Federal de 1988, que não alude apenas ao direito de “defesa”, mas reporta-se à “*ampla defesa*”, tanto a Lei Federal nº 9.784/99 como a Lei Complementar paranaense nº 107/05 seguem o mesmo passo.

Nas lições de ODETE MEDAUAR, a “*ampla*” defesa representa a evolução do princípio, significando “*que a possibilidade de rebater acusações, alegações, argumentos, interpretações de fatos, interpretações jurídicas, para evitar sanções ou prejuízos, não pode*

⁶⁶⁰ “Para o caráter metódico do procedimento e sua relativa autonomia é significativo, que cada processo tem sua própria história, que se diferencia da ‘história geral’. Os participantes têm, por esse meio, uma hipótese e tentam-na muitas vezes: consiste em atribuir-se dentro do procedimento, um passado novo. Enquanto se esforçam por isso, envolvem-se, por descuido, naquilo que vai se tornar o passado do processo legal e que restringe agora, progressivamente, as suas possibilidades de ação dentro do próprio procedimento. Quem se quiser tornar mestre na arte do processo jurídico tem, portanto, que aprender a controlar simultaneamente dois passados”. (LUHAMNN, N. *Legitimação pelo procedimento...*, p. 41.)

⁶⁶¹ MEDAUAR, O. *A processualidade...*, p. 96.

⁶⁶² MOREIRA, E. B., op. cit., p. 232.

⁶⁶³ Ibid., p. 233.

⁶⁶⁴ BREWER-CARÍAS, A., op. cit., p. 263.

⁶⁶⁵ OLIVEIRA FRANCO SOBRINHO, M. *Introdução ao direito...*, p. 328.

ser restrita, no contexto em que se realiza". O princípio da ampla defesa pede, assim, pela *anterioridade* da defesa, ou seja, a garantia de que a apresentação de argumentos, alegações, provas, dados, serão levados a efeito pelos interessados *antes* da produção do ato decisório que venha a afetar os direitos do cidadão-administrado.⁶⁶⁶

Em sentido próximo, ALBERTO XAVIER examina quais seriam os meios inerentes à ampla defesa, apontando:

o direito de participação nos processos, o direito à informação, a fundamentação dos atos administrativos, a publicidade, a impossibilidade de provas obtidas por meios ilícitos, o direito à prova nos seus três corolários (direito de acesso à prova, o direito à apreciação de prova e o direito à impugnação de prova).⁶⁶⁷

No âmbito do processo administrativo, o princípio da ampla defesa é uma exigência do próprio princípio de justiça e, ainda, do princípio da eficácia das decisões, na medida em que, assegurando um melhor conhecimento dos fatos sobre os quais vai se decidir, contribui-se para aprimorar a decisão a ser proferida.⁶⁶⁸

O desdobramento do princípio da ampla defesa, identificado por ODETE MEDAUAR, é o *direito de interpor recurso*. ALBERTO XAVIER em análise do artigo 5º, inciso XXXIV, alínea "a", da Constituição Federal de 1988 – que cuida do direito de petição – e do inciso LV, do mesmo dispositivo, entende que o direito de petição dá sustentação à impugnação (também chamada de defesa ou reclamação) a ser apresentada contra o ato administrativo primário que se discute (lançamento tributário), enquanto que o direito de recurso, contido na parte final do inciso LV, refere-se ao recurso apresentado contra ato secundário, ou seja, já um ato de julgamento.⁶⁶⁹ Daí o autor português visualizar a existência de fundamento constitucional que assegure um "duplo grau de deliberação" ou "dupla instância" administrativa.⁶⁷⁰

No âmbito do processo administrativo tributário federal e estadual estão assegurados tanto o direito de impugnação, contra o que ALBERTO XAVIER chama de ato primário (que seria o próprio lançamento), como o direito de recurso, a ser interposto contra o ato secundário, já um ato de decisão, reexame do ato primário.

⁶⁶⁶ MEDAUAR, O. *A processualidade...*, p. 112.

⁶⁶⁷ XAVIER, A. *Princípios do processo...*, p. 11.

⁶⁶⁸ BREWER-CARÍAS, A., op. cit., p. 265.

⁶⁶⁹ XAVIER, A. *Princípios do processo...*, p. 13-15.

⁶⁷⁰ Em sentido contrário José Carlos Moreira Alves, para quem os recursos são aqueles assegurados em lei (ALVES, J. C. M., op. cit., p. 19.)

O respeito à garantia da ampla defesa, na lição de A. GORDILLO, não deve ser apenas negativo, mas também positivo. O agente administrativo tem, assim, o dever de facilitar ao cidadão-administrado o exercício pleno e adequado de defesa.⁶⁷¹ Na sua síntese: *“El administrador es así el guardián y responsable del cumplimiento del principio pro accione, conforme al cual debe asegurarse, por razones de interés público, el ejercicio del derecho de accionar y recurrir de los individuos”*.⁶⁷²

A “defesa técnica” e autodefesa são consideradas duas vertentes da ampla defesa. A autodefesa é o direito outorgado ao interessado, sujeito de direitos, de pessoalmente apresentar seus argumentos, enfim, atuar no processo administrativo, inclusive no tange ao direito de audiência, isto é, apresentar razões orais. A defesa técnica se caracteriza pela atuação do representante legal do interessado, o advogado. A autora apresenta várias justificativas a favor da defesa técnica: equilíbrio entre os sujeitos ou paridade de armas; conhecimento especializado; e a própria presença do advogado que não é guiado por emoções ligadas ao resultado da lide.

ODETE MEDAUAR⁶⁷³ e ROMEU FELIPE BACELLAR FILHO⁶⁷⁴ citam como desdobramento da ampla defesa a chamada “defesa técnica”, realizada por advogado, como exigência para que se assegure a ampla defesa do cidadão-administrado, nos processos em que se discute matéria de alta complexidade técnica (onde se inclui o processo administrativo tributário) e naqueles em que se discute a aplicação de penalidade de grave teor. Nesses casos, assim, a defesa técnica deveria se caracterizar como uma exigência formal e, nas hipóteses em que o cidadão-administrado não tivesse condições de arcar com as despesas, caberia à Administração Pública nomear defensor dativo.⁶⁷⁵ O tema traz controvérsia, tendo a Lei nº 9.784/99 se limitado a prever a defesa técnica como mera faculdade.⁶⁷⁶ A mesma linha seguiu a Lei Complementar paranaense nº 107/05.

A ampla defesa se manifesta, outrossim, na questão probatória, em seus três corolários, como observa ALBERTO XAVIER. Trata-se, assim, do direito de solicitar a produção de prova, o direito à apreciação de prova e o direito à impugnação de prova.⁶⁷⁷ Sendo assim, mesmo que a legislação de regência do processo administrativo tributário não assegure,

⁶⁷¹ GORDILLO, A., op. cit., p. II-27.

⁶⁷² Ibid., p. II-29.

⁶⁷³ MEDAUAR, O. *A processualidade...*, p. 118.

⁶⁷⁴ BACELLAR FILHO, R. F., op. cit., p. 310-311.

⁶⁷⁵ MEDAUAR, O. *A processualidade...*, p. 118.

⁶⁷⁶ BACELLAR FILHO, R. F., op. cit., p. 310-311.

⁶⁷⁷ XAVIER, A. *Princípios do processo...*, p. 11.

expressamente, o direito de produção e apresentação de provas, é ele um direito que decorre do próprio princípio constitucional do devido processo legal e da ampla defesa.⁶⁷⁸

A Lei Federal nº 9.784/99, bem como a Lei Complementar paranaense nº 107/05, prevêm expressamente o direito “à produção de provas” (inciso X do parágrafo único do artigo 2º) e a “apresentar documentos antes da decisão, os quais serão objeto de consideração pelo órgão competente” (inciso III do artigo 3º).

No exercício da ampla defesa, no âmbito do processo administrativo, EGON BOCKMANN MOREIRA faz referência, ainda, à chamada defesa “direta” ou de mérito e à defesa “indireta” ou processual. A defesa direta ou de mérito se volta contra o próprio conteúdo substancial da discussão, voltando-se à materialidade dos fatos e aplicabilidade das normas jurídicas. A seu turno, a defesa indireta ou processual não questiona o conteúdo material da discussão, mas tem por escopo impedir a prolatação de uma decisão de mérito, insurge-se contra o próprio processo, almejando sua extinção ou impedimento de lhe ser dado andamento.⁶⁷⁹

7.3.2.8 Princípio da segurança jurídica

O princípio da segurança jurídica não pode ser extraído de um dispositivo constitucional único e específico, como lembra CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO, mas como norma jurídica, decorre da exegese de diversos dispositivos contidos no texto constitucional. O princípio da segurança jurídica se justifica na própria existência do sistema jurídico, tendo precisamente a função de controlar as instabilidades existentes no (sub)sistema jurídico. O Direito se propõe, assim, a auferir estabilidade às relações da vida social.⁶⁸⁰

O princípio da segurança jurídica exige, pois, que diante de um quadro de mutação de realidades, orientações, procedimentos e relações, as inovações ocorridas sejam processadas de forma a causar “o menor trauma possível”. Pelo princípio da segurança jurídica, “firmou-se o correto entendimento de que orientações firmadas pela Administração

⁶⁷⁸ MEDAUAR, O. *A processualidade...*, p. 119.

⁶⁷⁹ MOREIRA, E. B., op. cit., p. 243-244.

⁶⁸⁰ BANDEIRA DE MELLO, C. A., *Curso de direito...*, p. 110-111.

*em dada matéria não podem, sem prévia e pública notícia, ser modificadas em casos concretos para fins de agravar a situação dos administrados ou denega-lhes pretensões”.*⁶⁸¹

No plano infraconstitucional, no que pertine ao processo administrativo, a Lei Federal nº 9.784/99 e a Lei Complementar paranaense nº 107/05 prevêm a segurança jurídica como princípio informador da atuação administrativa.

ALLAN BREWER-CARÍAS, na análise da legislação latino-americana, vincula ao princípio da segurança jurídica os seguintes princípios: (i) da predição ou do prenúncio; (ii) da proibição da *reformatio in pejus*; (iii) do *non bis in idem*; (iv) da presunção de licitude ou de inocência; e do (v) princípio da irretroatividade.⁶⁸² Vale examiná-los à luz do ordenamento jurídico brasileiro.

Nessa linha, o princípio da *predição*, que se revela ainda como uma decorrência do próprio princípio da legalidade, impõe que o processo administrativo se desenrole conforme os trâmites e regras preestabelecidas e conhecidas pelos cidadãos-administrados, de forma a impedir surpresas no que tange ao próprio curso do processo. Ainda que não exista previsão expressa na legislação brasileira quanto a esse princípio, ele se revela como corolário do próprio princípio da legalidade e em diversas passagens, tal como, por exemplo, quando o artigo 11 da Lei Federal nº 9.784/99 dispõe que a competência dos órgãos administrativos é irrenunciável, salvo em casos de delegação e avocação legalmente admitidos. Na mesma linha, todas as demais disposições legais voltadas à fixação do rito processual do processo administrativo revelam sua existência no direito posto.⁶⁸³

Pelo princípio da proibição da *reformatio in pejus* veda-se a possibilidade de que a autoridade ou órgão superior hierarquicamente modifique decisão anterior, prejudicando o recorrente.⁶⁸⁴ Tratando-se de decisão contra ato primário (contra o próprio lançamento tributário), isto é, a decisão de primeira instância, a *reformatio in pejus* se refuta pela própria incompetência do julgador de primeira instância, visto que a agravação no lançamento, anteriormente efetuado, ou na penalidade imposta, somente poderia decorrer de um novo ato de lançamento ou de aplicação de multa, sendo a autoridade incompetente para levá-lo a efeito. Em segunda instância administrativa deve ser, contudo, feita a diferenciação entre a *reformatio in pejus* pertinente ao ato primário (o lançamento ou imposição de penalidade) e o ato secundário (a decisão de primeira instância). A *reformatio in pejus* do ato primário não é cabível pelos motivos já examinados, ou seja, por falta de competência do órgão julgador de

⁶⁸¹ Ibid., p. 112.

⁶⁸² BREWER-CARÍAS. A., op. cit., p. 279-284.

⁶⁸³ Ibid., p. 279.

⁶⁸⁴ Ibid., p. 280.

segunda instância, cujas atribuições se limitam ao exame de legalidade e validade do ato primário.⁶⁸⁵

Neste contexto, reveste-se de especial relevância no Direito Tributário brasileiro a distinção entre órgãos de lançamento e órgãos de julgamento: os órgãos de lançamento têm competência exclusiva ou reservada para a prática dos atos primários em que o lançamento se traduz; os órgãos de julgamento têm competência exclusiva ou reservada para a prática dos atos secundários, de reapreciação dos primeiros.

No processo de impugnação administrativa de tributos federais, a lei atribui a competência para julgamento a órgão destituído do poder de praticar o lançamento (as Delegacias da Receita Federal especializadas em julgamento e os Conselhos de Contribuintes) e, como veremos, não é admissível a “*reformatio in pejus*”, pelo que a decisão do processo se reduz às alternativas da anulação ou da confirmação, não podendo jamais revestir a modalidade de substituição (na forma de lançamento suplementar).⁶⁸⁶

Contudo, dentro do exame de legalidade e validade, é cabível a revisão do ato primário – decisão de primeira instância –, mesmo que favorável ao sujeito passivo ou responsável. Tanto é assim que as legislações postas prevêm a existência de recurso de ofício, que pressupõe a revisão de um ato-decisão favorável ao contribuinte (*ex vi* do artigo 34 do Decreto Federal nº 70.235/72 e do artigo 56, inciso XII, da Lei Estadual paranaense nº 11.580/96). Isso tudo na medida em que o escopo final do processo administrativo fiscal é o controle da legalidade e validade do lançamento tributário e ato de imposição de multa, matéria de interesse público.

Desse modo, a *reformatio in pejus*, no Direito brasileiro posto, impede a reforma agravante do *ato primário* combatido: o ato de lançamento tributário e de imposição de penalidade.

Pelo princípio do *non bis in idem*, impede-se que o mesmo cidadão-administrado, pelos mesmos fatos, seja novamente penalizado e *julgado*, inclusive no tange à aplicação de multa pecuniária aplicada diante de ilícito tributário.⁶⁸⁷ Dito princípio encontra-se expresso no Direito Tributário posto, quando o artigo 156 do Código Tributário Nacional prevê, como hipótese de extinção do crédito tributário – o que é constituído pelo lançamento (*ex vi* do artigo 142) –, a decisão administrativa irreformável. Vê-se, portanto, que é requisito para a aplicação desse princípio a existência de decisão anterior de *mérito*. Isto é, caso o ato administrativo de lançamento tenha sido anulado anteriormente por vício de *forma*, é possível

⁶⁸⁵ QUEIROZ, M. E. G. *Do lançamento tributário...*, p. 170.

⁶⁸⁶ XAVIER, A. *Do lançamento no direito...*, p. 311.

⁶⁸⁷ BREWER-CARÍAS. A., *op. cit.*, p. 282.

a expedição de outro ato de lançamento e de imposição de penalidade, respeitado, evidentemente, o prazo decadencial.

De origem constitucional, a partir da norma extraída do artigo 5º, inciso LVII, da Constituição Federal, o *princípio da presunção de licitude ou de inocência* impõe que, no plano do processo administrativo fiscal, tal princípio seja observado no trâmite procedimental, preservando-se os direitos que o cidadão-administrado gozava antes da instauração do processo.⁶⁸⁸ Lamentavelmente, contudo, no dia-a-dia, a prática administrativa revela-se ser, justamente, a contrária. Para combatê-la, a Lei Complementar paranaense nº 107/05 pretendeu garantir tratamento isonômico ao contribuinte litigante e devedor. O seu artigo 20 dispõe, nesse sentido, que a “*existência de processo administrativo, (...), não impedirá o contribuinte de fluir de benefícios e incentivos fiscais ou financeiros, nem de participar de licitações*”, do mesmo modo foram impostas vedações à Administração, nos moldes do artigo 30.⁶⁸⁹ Outra medida de proteção ao princípio da presunção de licitude e inocência se revela, na legislação paranaense, ao ter sido vinculada a comunicação do Ministério Público, em caso de eventual crime contra a ordem tributária, ao encerramento do processo administrativo tributário.

A. GORDILLO aplica esse princípio, outrossim, no que concerne à questão da prova, pontuando que:

Por último, es muy importante recordar que en la duda debe estarse a favor del administrado. Esto, que es un principio elemental de derecho, no siempre es tenido presente por los funcionarios de las jerarquías inferiores o por algunos asesores técnicos, y en los casos ocurientes su criterio de apreciación habrá de ser controlado en el aspecto indicado.⁶⁹⁰

Por fim, a *irretroatividade* é outro princípio derivado do próprio princípio da segurança jurídica, e que forma o seu conteúdo, aplicando-se aos atos administrativos no curso do procedimento administrativo fiscal. BREWER-CARÍAS sustenta a aplicação desse princípio também aos atos administrativos, no sentido que de somente podem produzir efeitos

⁶⁸⁸ Ibid., loc. cit.

⁶⁸⁹ “Art. 30. É vedado à administração fazendária, sob pena de responsabilidade funcional de seu agente:

I - recusar, em razão da existência de débitos pendentes, autorização para o contribuinte imprimir documentos fiscais necessários ao desempenho de suas atividades;

II - induzir, por qualquer meio, a auto-denúncia ou a confissão do contribuinte, por meio de artifícios ou prevalecimento da boa-fé, temor ou ignorância;

III - bloquear, suspender ou cancelar inscrição do contribuinte sem a observância dos princípios do contraditório e da prévia e ampla defesa;

IV - reter, além do tempo marcado no início do procedimento, fiscalizatório, documentos, livros e mercadorias apreendidos dos contribuintes, nos casos previstos em lei;

V - fazer-se acompanhar de força policial nas diligências ao estabelecimento do contribuinte, salvo se justificado por justo receio de resistência ao ato fiscalizatório; e

VI - divulgar, em órgão de comunicação social, o nome de contribuintes em débito”.

⁶⁹⁰ GORDILLO, A., op. cit., p. VII-22.

a partir de sua edição, existentes, contudo, exceções nas hipóteses em que o ato administrativo produza efeitos favoráveis aos próprios administrados e quando não lesionarem direitos adquiridos.⁶⁹¹ No plano infraconstitucional brasileiro, tais assertivas encontram guarida na previsão do inciso XIII do parágrafo único do artigo 2º da Lei Federal nº 9.784/99, ao rezar que nos processos administrativos, incluindo-se os de natureza tributária em âmbito federal, devem ser observados critérios de “*interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige, vedada aplicação retroativa de nova interpretação*”.

7.3.2.9 Princípio do interesse público

O interesse público não se confunde com o interesse da Administração Pública. Na lição de HECTOR ESCOLA, em trabalho dedicado especialmente ao interesse público como próprio fundamento do Direito Administrativo, tem-se:

El interés público – de tal modo – es el resultado de un conjunto de intereses individuales compartidos y coincidentes de un grupo mayoritario de individuos, que se asigna a toda la comunidad como consecuencia de esa mayoría, y que encuentra en el querer axiológico de esos individuos, apareciendo con un contenido concreto u determinable, que pueden reconocer en él su propio querer y su propia valoración, prevaleciendo sobre los intereses individuales que se le opongan o lo afecten, a los que desplaza o sustituye, sin aniquilarlos.⁶⁹²

CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO segue, basicamente, a mesma linha, conceituando interesse público como: “*o interesse resultante do conjunto dos interesses que os indivíduos **pessoalmente** têm quando considerados **em sua qualidade de membros da Sociedade e pelo simples fato de o serem*** ”.⁶⁹³ (grifo do autor)

Para GERALDO ATALIBA, o “*(...) interesse público primário é a realização da ordem jurídica. Interesse público secundário é o bem da coletividade, que é formada por indivíduos*”.⁶⁹⁴

⁶⁹¹ BREWER-CARÍAS, A., op. cit., p. 283-284.

⁶⁹² ESCOLA, H. op. cit., p. 249-250.

⁶⁹³ BANDEIRA DE MELLO, C. A., *Curso de direito...*, p. 51.

⁶⁹⁴ ATALIBA, G. *Princípios constitucionais...*, p. 121.

O Brasil, como República, constituída em um Estado Democrático de Direito (*ex vi* do art. 1º da Constituição Federal), que tem por objetivos fundamentais construir uma sociedade livre, justa e solidária; garantir o desenvolvimento nacional; erradicar a pobreza, a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; e, promover o bem de todos, sem preconceitos; é um Estado informado pelo interesse público. O interesse público, ainda que não esteja expressamente definido na Carta Constitucional de 1988 como dissociado do interesse do Poder Público e também do interesse dos indivíduos, é princípio informador da Administração, o qual está atrelado ao próprio fim de um Estado Democrático de Direito e que, na linha de ESCOLA, é o fundamento do Direito Administrativo. Nesse sentido, o processo administrativo tributário, por consequência, também se sujeita ao princípio do interesse público e se caracteriza como instrumento de sua observância.

A Lei Federal nº 9.784/99 expressamente consignou o interesse público como princípio informador da atividade da Administração no âmbito do processo administrativo, devendo ser observados os interesses da comunidade, voltados à consecução do interesse geral. Isso converge na idéia de que a condução do processo administrativo – em seu sentido mais amplo, pertinente aos trâmites procedimentais e à própria interpretação do ponto em discussão – deve estar alheia a interesses individuais, seja da Administração (ou agente), seja de particulares, visando-se sempre a um julgamento objetivo, imparcial, impessoal e isonômico.

O interesse público que, insista-se, não se trata do interesse da Administração, é, enfim, orientador de toda a atividade administrativa.

7.3.2.10 Princípio da eficiência

Apesar de parte da doutrina considerar que o princípio da eficiência está implícito à estrutura do regime republicano⁶⁹⁵, foi ele expressamente introduzido no texto constitucional, no *caput* do artigo 37 da Constituição Federal de 1988, como informador da atuação administrativa, pela Emenda Constitucional nº 19/98.

A seu turno, no que tange ao processo administrativo, tanto a Lei Federal nº 9784/99 como a Lei Complementar paranaense nº 107/05, diplomas legais eleitos para estudo,

⁶⁹⁵ GABARDO, Emerson. *Princípio constitucional da eficiência administrativa*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 147.

fazem expressa referência ao princípio da eficiência administrativa como informador da atividade Administração no âmbito da processualidade.

Como já examinado, para MARÇAL JUSTEN FILHO, o princípio da eficiência vincula o dever de otimização dos recursos públicos a uma configuração própria de eficiência estatal, optando inclusive pela expressão “*eficácia estatal*”, no sentido de que devem ser buscados fins pela Administração, ao mesmo tempo, que vedem o desperdício e não se olvidem ao atendimento do interesse público. A eficiência ou eficácia deve ser buscada, assim, sempre respeitando valores superiores que a Constituição consagra, os direitos fundamentais tutelados por ela. A terminologia adotada por MARÇAL JUSTEN FILHO converge com a de GARCIA DE ENTERRÍA e RAMON FERNANDEZ, ao ponderar que o princípio da economia processual se traduz no âmbito do processo administrativo, no princípio da *eficiência administrativa*.⁶⁹⁶

Na observação de EMERSON GABARDO, em monografia dedicada ao estudo do tema, a *racionalização* se caracteriza como a idéia comum presente nas conceituações de eficiência administrativa.⁶⁹⁷

“A *eficácia administrativa* significa que os fins buscados pela Administração devem ser realizados segundo o menor curso econômico possível, o que não é sinônimo da obtenção de maior lucro”.⁶⁹⁸

A otimização de recursos públicos está ligada à idéia de vedação do desperdício ou má aplicação dos recursos, que deve se voltar à consecução de necessidades coletivas. Almeja-se, assim, pelo máximo com o mínimo de dispêndios.

No âmbito do processo administrativo, o princípio da eficiência impõe o dever de otimização do procedimento, significando racionalização da movimentação da estrutura estatal, celeridade no desenvolvimento dos trabalhos para a prolação da decisão final, a qual deve ser, ainda, e acima de tudo, uma decisão criteriosa.

Diversos dispositivos legais contidos na Lei Federal nº 9.784/99 auxiliam na compreensão do conteúdo do princípio da eficiência administrativa, no âmbito do processo

⁶⁹⁶ GARCIA DE ENTERRIA, E.; FERNANDEZ, T., op. cit., p. 477.

⁶⁹⁷ GABARDO, E., op. cit., p. 146.

⁶⁹⁸ JUSTEN FILHO, M. *Curso de direito...*, p. 84-86.

administrativo, notadamente os incisos III, VII, VIII, IX e XII do parágrafo único do artigo 2º.⁶⁹⁹ Trata-se de critérios vinculados à condução objetiva do processo.

Pondere-se, por fim, quanto à aludida celeridade procedimental, que mesmo não tendo a Lei Federal nº 9.784/99, e tampouco a Lei Complementar paranaense nº 107/05, veiculado nenhuma disposição específica quanto à duração razoável do processo, trata-se de requisito inerente ao próprio conteúdo do princípio, inserido textualmente na Carta Constitucional (inciso LXXVIII do artigo 5º⁷⁰⁰), concebendo-a como garantia fundamental, inclusive, no âmbito do processo administrativo.

GONZALEZ PEREZ pondera que, não obstante o princípio da eficiência, no plano normativo espanhol, tal como no brasileiro, seja expressamente previsto como informador da atuação administrativa, inclusive e especialmente no âmbito do processo administrativo tributário, em termos estritamente práticos não existem garantias que assegurem o seu cumprimento. No dia-a-dia das repartições administrativas existem incontáveis processos aguardando pela conclusão de seu trâmite, sem que exista perspectivas de uma pronta decisão. Na opinião do autor: *“la única medida eficaz que puede arbitrar el Derecho ES una buena regulación de la responsabilidad de la Administración, clara y terminante, que no admita interpretaciones dudosas”*.⁷⁰¹

7.3.2.11 Princípio da verdade material

O princípio da verdade material ou da busca pela verdade material importa na obrigatoriedade de a Administração tomar suas decisões com fundamento em dados e fatos

⁶⁹⁹ “Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

(...)

III - objetividade no atendimento do interesse público, vedada a promoção pessoal de agentes ou autoridades;

(...)

VII - indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão;

VIII - observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados;

IX - adoção de formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados;

(...)

XII - impulsão, de ofício, do processo administrativo, sem prejuízo da atuação dos interessados;”

⁷⁰⁰ “LXXVIII a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação”.

⁷⁰¹ GONZALEZ PÉREZ, J. *El administrado*, p. 104-107.

reais, não se limitando às versões dos interessados. Isto é, a Administração tem “o direito e o dever de carrear para o expediente todos os dados, informações, documentos a respeito da matéria tratada, sem estar jungida aos aspectos considerados pelos sujeitos”.⁷⁰²

Na ponderação de GERALDO ATALIBA, “o processo administrativo persegue sempre, insaciavelmente, a verdade material. Esse princípio é de tal proporção, monta ou significação, que vai determinar a catadura, a feição e até mesmo o alcance dos princípios dinâmicos do procedimento administrativo (...)”.⁷⁰³ Daí concluir em que o agente ou órgão administrativo competente para a prolação do ato-decisão deve ajustar as suas ações a fim de obter a verdade material, abstraindo, inclusive, eventualmente, do alegado pelos interessados. Ou seja, a decisão pode rejeitar as versões dos litigantes, todas elas, e fundamentar-se em outros argumentos de fatos e direito, relacionados resultante do procedimento de busca da verdade.⁷⁰⁴

Isso não significa, contudo, que as partes devem se abster de apresentar seus argumentos e prová-los. Há, contudo, um dever da Administração de, sendo insuficientes os elementos presentes no processo, buscar a verdade real. Na síntese de BREWER-CARÍAS:

(...) lá autoridad administrativa estará facultada a verificar por todos los medios disponibles la verdad de los hechos que le son propuestos por las partes, sin que ello signifique una sustitución del deber probatorio que corresponda a éstas. Sin embargo, la autoridad administrativa estará obligada a ejercer dicha facultad cuando su pronunciamiento pudiera involucrar también al interés público.⁷⁰⁵

Logo, a busca da verdade material é um verdadeiro dever da Administração Pública, no que pertine ao processo administrativo fiscal como instrumento de garantia dos cidadãos-administrados, buscando-se, acima de tudo, uma decisão fundamentada nos corolários de justiça.

No Direito brasileiro vigente, o princípio da busca da verdade material se revela nos dispositivos legais que tratam do amplo direito à produção probatória, da impulsão de ofício do processo administrativo e da inquisitorialidade, que será examinada a seguir.

⁷⁰² MEDAUAR, O. *A processualidade...*, p. 121.

⁷⁰³ ATALIBA, G. *Princípios constitucionais...*, p. 123.

⁷⁰⁴ CASSAGNE, J. C., op. cit., p. 527.

⁷⁰⁵ BREWER-CARÍAS, A., op. cit., p. 278.

7.3.2.12 Princípio da oficialidade

A. GORDILLO considera como derivado do princípio da verdade material, o princípio da impulsão de ofício ou da oficialidade.⁷⁰⁶

No âmbito do ordenamento jurídico brasileiro, o dispositivo contido no inciso XII do parágrafo único do artigo 2º da Lei Federal nº 9.784/99, repetido, também, no inciso XII do artigo 33 da Lei Complementar paranaense nº107/05, contribuem na determinação do conteúdo desse princípio, ao preverem a “*impulsão, de ofício, do processo administrativo tributário, sem prejuízo da atuação dos interessados*”.

O princípio da oficialidade é denominado, ainda, de princípio do impulso oficial ou da impulsão de ofício. Pelo princípio da oficialidade cabe à Administração tomar providências necessárias ao trâmite contínuo do processo até se chegar à decisão final, compreendendo tanto a *impulsão* quanto a *instrução* processual.⁷⁰⁷ Não há, porém, suprimimento da participação dos interessados com seus direitos e deveres. O princípio da oficialidade informa todo o processo administrativo, uma vez que se trata de um assunto da Administração que constitui e marca sua atuação.⁷⁰⁸

Expressa, sobretudo, a responsabilidade da Administração pelo andamento regular e contínuo do procedimento, independentemente de provocação dos sujeitos para a realização de atos e providências, inclusive quanto à instrução, no sentido de determinar a coleta de todos os elementos necessários ao esclarecimento de fatos pertinentes ao assunto.⁷⁰⁹

O princípio da oficialidade está atrelado a garantir o direito de defesa, do contraditório e da busca da verdade material, sendo dever da Administração instruir o processo e dar seguimento ao seu trâmite, de modo que não reste inativo devido a omissões dos particulares.⁷¹⁰ Na conclusão de GARCIA DE ENTERRIA e T. FERNANDEZ: “*Esto significa que la Administración está específicamente obligada a desarrollar la actividad que sea necesaria para llegar a la decisión final, sin necesidad de que sea ejercitada em este sentido por los particulares*”.⁷¹¹

⁷⁰⁶ GORDILLO, A., op. cit., p. II-30.

⁷⁰⁷ CASSAGNE, C. J., op. cit., p. 528.

⁷⁰⁸ BREWER-CARÍAS, A., op. cit., p. 123.

⁷⁰⁹ MEDAUAR, O. *A processualidade...*, p. 120.

⁷¹⁰ BREWER-CARÍAS, A., op. cit., p. 124.; MOREIRA, E. B., op. cit., p. 235.

⁷¹¹ GARCIA DE ENTERRIA, E.; FERNANDES, T., op. cit., p. 479.

ODETE MEDAUAR aponta os seguintes desdobramentos desse princípio: (a) a atuação da Administração tem caráter abrangente; (b) a obtenção de provas também deve ser realizada de ofício; (c) a inércia dos sujeitos não repercute na paralisação do feito; (d) a Administração não pode retardar o andamento do procedimento sob pena de afronta ao princípio da oficialidade, de modo que os agentes devem ser responsabilizados pela omissão.⁷¹²

A. GORDILLO procura enfatizar que, ao contrário da visão que se tem a partir do processo judicial⁷¹³, no âmbito do processo administrativo, o princípio da impulsão de ofício implica que a carga probatória não recaia apenas sobre o cidadão-administrado, ela *se impõe* à própria Administração Pública.

Em consequência disso, tem-se que:

la administración debe ajustarse a los hechos reales, a la verdad material prescindiendo de que ellos hayan sido alegados y probados por el particular o no, resulta la carga procesal de averiguar esos hechos y cualesquiera otros que resulten necesarios para la correcta solución del caso, recae sobre ella. Si la decisión administrativa no se ajusta a tales hechos reales, aunque ello resulte de una falta de información no subsanada por el particular, el principio de la verdad material lleva a igual conclusión: el acto que no se ajusta a la verdad de los hechos se encuentra viciado.

En consonância com este princípio, la legislaciones tratan el punto señalando que “Corresponde a los órganos que intervienen em el procedimiento administrativo, realizar las diligencias tendientes a la averiguación de los hechos conducentes a la decisión”.⁷¹⁴

Dentro desse âmbito do conteúdo do princípio da oficialidade, alguns autores, como MARY ELBE QUEIROZ, referem-se ao princípio da “inquisitorialidade”, que diz respeito precisamente ao poder-dever da autoridade de “*presidir a determinação do modo e a extensão dessa apuração, não estando adstrita, às alegações e provas produzidas pelas partes*”.⁷¹⁵

Como corolário do princípio da oficialidade, as legislações de regência do processo administrativo tributário federal e do Estado do Paraná prescrevem a possibilidade de os agentes administrativos, competentes na instrução e exame dos processos, promoverem diligências e solicitarem informações. Na linha das lições antes examinadas, todavia, esse “direito” da autoridade examinadora deve ser lido como um verdadeiro *dever*, de modo que a

⁷¹² MEDAUAR, O. *A processualidade...*, p. 120.

⁷¹³ Vale conferir as pertinentes ponderações de Marçal Justen Filho a respeito da impossibilidade de importação irrefletida de princípios do processo judicial para o plano da processualidade administrativa. (JUSTEN FILHO, M. Considerações sobre o processo..., p. 114-115.)

⁷¹⁴ GORDILLO, A., op. cit.

⁷¹⁵ QUEIROZ, M. E. G. *Do lançamento tributário...*, p. 112.

busca da verdade material seja a força motriz de seus atos e providências no curso do procedimento.

7.3.2.13 Princípio do formalismo moderado

A doutrina, em geral, utiliza a terminologia: princípio do informalismo.⁷¹⁶ ODETE MEDAUAR⁷¹⁷ e ROMEU FELIPE BACELLAR FILHO⁷¹⁸, todavia, refutam essa expressão por considerar que ela daria a entender que inexistem ritos ou formas a serem observados no processo administrativo, quando se cuida, na verdade, de moderação do formalismo.

Para a autora, nessa linha, há, sim, que se falar em formalismo no processo administrativo, contudo, moderado, no teor de que os ritos e as formas presentes no processo administrativo, inclusive, no tributário, devem ser simples, mas suficientes a assegurar um grau de certeza, segurança, respeito aos direitos dos sujeitos, atenção aos princípios da ampla defesa e do contraditório. Significa, ainda, que deve ser realizada uma interpretação mais “flexível e razoável” quanto às formas, que não devem ser vistas como fins em si mesmas. Na lição de ROMEU FELIPE BACELLAR FILHO:

Afinal, o formalismo moderado constitui forma de aplicação do princípio da proporcionalidade na seara processual, pois exige a verificação da adequação dos meios aos fins (se a medida é idônea para atingir os fins colimados), necessidade dos meios perante os fins (se não há outro meio menos gravoso e igualmente eficaz ou direito ao “meio mais benigno”) e proporcionalidade em sentido estrito (existência de proporção entre o objetivo perseguido e o ônus imposto ao atingido).⁷¹⁹

Na lição de JUAN CARLOS CASSAGNE, o princípio do “informalismo”, na expressão por ele usada, deve ser concebido sempre a favor do cidadão-administrado, podendo-se, com fulcro nele, ser escusadas inobservâncias de formalidades não essenciais ou que possam ser atendidas posteriormente, sempre em benefício da prolação de uma decisão justa.

⁷¹⁶ CASSAGNE, J. C., op. cit., p. 529.; BREWER-CARÍAS, A., op. cit., p. 53.; BANDEIRA DE MELLO, C. A., *Curso de direito...*, p. 473.

⁷¹⁷ MEDAUAR, O. *A processualidade...*, p. 121-123.

⁷¹⁸ BACELLAR FILHO, R. F., op. cit., p. 183.

⁷¹⁹ *Ibid.*, p. 185.

Por aplicación de este principio cualquier duda que se plantee en el curso del procedimiento referida a las exigências formales (cómputo de plazos, legitimación, decidir si el acto es definitivo o de mero trámite, calificación de los recursos, etc.) debe interpretarse a favor del administrado y la viabilidad del recurso.⁷²⁰

BREWER-CARÍAS observa que o princípio do formalismo moderado conduz ao princípio da flexibilidade do procedimento, mediante, por exemplo: a possibilidade de apresentação de novas alegação e provas pelos interessados a qualquer momento; a possibilidade de apresentação de qualquer tipo de prova (possibilidade que o autor retira da Lei venezuelana); a irrelevância da qualificação dada ao recurso, de forma que, estando clara a pretensão recursal do interessado e sendo a peça tempestiva, não se pode desconsiderá-lo.⁷²¹

A Lei Federal nº 9.784/99, no seu artigo 2º, parágrafo único, incisos VIII e IX, contribui na compreensão do conteúdo do princípio do formalismo moderado. Tais dispositivos pretendem, ambos, assegurar que a utilização de formalidades no âmbito do processo administrativo seja simples e suficiente a resguardar o “*adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados*”, sem que a adoção de formas, todavia, se torne um fim em si mesma.

Por sua vez, a Lei Complementar paranaense nº 107/05, basicamente, repete, nos incisos VIII e IX do seu artigo 33, as mesmas previsões contidas na Lei Federal nº 9.784/99, antes mencionadas. Porém, ao discorrer sobre os “direitos do contribuinte”, em seu artigo 15, melhor definiu o conteúdo do princípio do formalismo moderado, assegurando ao sujeito passivo o direito de “*formular alegações e apresentar documentos antes das decisões administrativas, observando, quando for o caso, os prazos previstos na legislação, e tê-los considerados por escrito*”. Trata-se, nos dizeres de BREWER-CARÍAS, da “*eliminación del principio de la preclusividad de los palsos y de actos procesuales*”.⁷²²

Logo, na esfera estadual do processo administrativo tributário, ainda que determinado argumento não tenha sido trazido à baila já no primeiro momento, em reclamação, ou em recurso (seja ordinário, seja recurso de reconsideração), não há preclusão da matéria, que pode ser argüida antes de proferida decisão. Tal direito, verdadeira expressão do princípio da busca da verdade material e do formalismo moderado, está, ainda, expresso no artigo 49 do Regimento Interno do Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais do Estado do Paraná, homologado pela Resolução SEFA nº 77/2006, que assegura ao administrado o

⁷²⁰ CASSAGNE, J. C., op. cit., p. 529.

⁷²¹ BREWER-CARÍAS, A., op. cit., p. 54.

⁷²² Ibid., loc. cit.

direito de “*apresentar razões complementares de recurso, bem como documentos, antes de proferida qualquer decisão*”.

7.3.2.14 Princípio do “duplo grau de deliberação”

ALBERTO XAVIER em análise do artigo 5º, inciso XXXIV, alínea “a”, da Constituição Federal de 1988 – que cuida do direito de petição – e do inciso LV, do mesmo dispositivo, entende que o direito de petição dá sustentação à impugnação (também chamada de defesa ou reclamação) a ser apresentada contra o ato administrativo primário, isto é, o próprio ato de lançamento tributário ou de imposição de penalidade. Por sua vez, o direito de recurso – dupla instância ou duplo grau de deliberação – tem, na sua opinião, fundamentação constitucional diversa, na parte final do inciso LV, quando assegura aos litigantes em processo administrativo “*o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ele inerentes*”. Tal dispositivo se refere ao recurso apresentado contra ato secundário, ou seja, é voltado contra um ato prévio decisivo.⁷²³ Daí o autor português visualizar a existência de fundamento constitucional que assegure um “duplo grau de deliberação” ou “dupla instância” administrativa.

Não se vislumbra, na verdade, a utilidade de autonomizar o direito a petição contra a ilegalidade de atos do Poder Público (*maxime* de atos administrativos primários) se esta garantia já estivesse assegurada no direito de recurso contemplado no inciso LV do art. 5º. Esta última garantia representa um *plus*, algo mais em relação à primeira. Enquanto esta concede ao administrado o direito de reagir contra ato do Poder Público, instaurando um litígio, a segunda pressupõe um litígio já instaurado pelo exercício do direito de petição, assegurando ao administrado, agora já na qualidade de “litigante”, o direito ao recurso inerente à ampla defesa, recurso este que versa necessariamente sobre um *primeiro julgamento*, proferido no bojo do processo administrativo preexistente.

Em suma: no processo administrativo não basta a existência de um *ato decisório* e de um *ato de julgamento*; é necessário a existência de um *ato decisório* e de *dois atos de julgamento*.

E daí que o direito ao recurso, no processo administrativo, tal como no processo judicial, pelo fato de ter por objeto ato administrativo secundário e não ato administrativo primário da Administração ativa, comporte a *garantia de duplo grau* ou de *dupla instância*.⁷²⁴ (grifo do autor)

⁷²³ XAVIER, A. *Princípios do processo...*, p. 13-15.

⁷²⁴ *Ibid.*, p. 16-17.

O que se pretende assegurar é que a análise das matérias e a decisão administrativa, revelada pelo ato-fim, não se limite a uma única “instância”, possibilitando a reapreciação, reavaliação de fatos, provas e argumentos, por autoridade em nível superior hierárquico – com maior liberdade e autonomia – para a efetiva democratização do processo de produção da decisão final.

O duplo grau de deliberação decorre, tal como o princípio do “duplo grau de jurisdição” presente no processo judicial, da possibilidade de a decisão de primeiro grau ser injusta ou equivocada.⁷²⁵ Nessa linha, é a partir do próprio escopo do processo administrativo que o duplo exame da matéria posta em discussão encontra fundamento, na busca de uma decisão legítima, já que se trata de garantia fundamental do cidadão-administrado, mas, antes de tudo, de um instrumento de justiça.

No âmbito do processo administrativo tributário federal e estadual está assegurado o direito de impugnação, voltado contra o ato primário (lançamento tributário ou ato de aplicação de multa), bem como o direito de recurso contra o ato secundário.

Na esfera federal, o Decreto Federal nº 70.235/72 prevê a existência de duas instâncias de deliberação, a primeira cuja competência cabe às Delegacias da Receita Federal de Julgamento; a segunda instância de competência dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda (com competência *ratione materie*) e, em grau de reexame, à instância especial, cabível à Câmara Superior de Recursos Fiscais.⁷²⁶

Por sua vez, na esfera estadual paranaense, contra o ato primário cabe reclamação, cuja análise é de competência do Delegado Regional da Receita – por delegação –, em primeira instância. Em segunda instância, cabe recurso na esfera do Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais, e, em terceira instância, recurso hierárquico ao Secretário do Estado a ser interposto exclusivamente pela Fazenda, contra decisão proferida favoravelmente ao sujeito passivo por decisão não unânime. A par dos recursos previstos na Lei Estadual nº 11.580/96 e na Lei Complementar nº 01/72, a Lei Complementar nº 107/05 assegura o “duplo grau de deliberação” como direito do contribuinte, na forma do seu artigo 21.

BREWER-CARÍAS observa que a garantia do devido processo legal e à “dupla instância” ou “duplo grau de deliberação” impõe, de outro lado, um limite às revisões administrativas.⁷²⁷ A Lei Federal nº 9.784/99, aplicável subsidiariamente ao processo

⁷²⁵ CINTRA, A. C. A.; GRINOVER, A. P.; DINAMARCO, C. R., op. cit., p. 80.

⁷²⁶ Alberto Xavier observa que a Câmara Superior de Recursos Fiscais não se caracteriza como uma terceira instância, na medida em que por sua competência não tem cognição plena da matéria de fato e de direito, sendo órgão de revista ou cassação (XAVIER, A. *Do lançamento no direito...*, p. 316.)

⁷²⁷ BREWER-CARÍAS, A., op. cit., p. 290.

administrativo tributário federal, limita o controle dos atos administrativos a três instâncias. Isso porque, como instrumento de controle de legalidade e de garantia do cidadão-administrado, uma discussão infundável não se coaduna com tal pretensão.

No âmbito do processo administrativo tributário federal e estadual, está, portanto, expressamente contemplado o princípio do “duplo grau de deliberação”, assegurando-se a possibilidade de reexame da matéria por órgãos colegiados, com formação paritária, sendo esta vista como outro elemento fundamental para se assegurar a efetiva democratização do processo administrativo.

Nesse passo, o reexame em órgão colegiado reduz a possibilidade de interferências atinentes à personalidade do examinador, colaborando na busca de uma decisão imparcial e neutra, voltada à busca da verdade material. “*A composição de órgãos julgadores seria uma das formas de se evitar a parcialidade do julgador, e assim tentar atingir a segurança jurídica*”.⁷²⁸

Por sua vez, a participação de membros representantes dos interesses dos contribuintes, formando órgãos compostos paritariamente por membros da Administração tributária e dos contribuintes, assegura, ainda mais, a efetiva democratização do processo, e representa uma tentativa de buscar a independência material desses órgãos de reexame.⁷²⁹

VITTORIO CASSONE considera que diante da importância atribuída ao processo administrativo pela Constituição Federal de 1988, notadamente quanto ao processo administrativo tributário, é de grande relevância a questão atinente à pessoa da autoridade examinadora administrativa. Em sua opinião, o julgador administrativo – seja de primeira ou segunda instância – deve ter curso superior e ser, ainda, bacharel em Direito sob o ponto de vista da eficiência dos julgamentos. Todavia, observa que nos concursos públicos não é exigida essa qualidade.⁷³⁰ Para MARCOS NEDER e MARIA TERESA LÓPEZ não há necessidade de que os membros dos Conselhos de Contribuintes sejam bacharéis em Direito, mas que tenham conhecimento técnico da matéria.⁷³¹

⁷²⁸ CARVALHO, Fábio Junqueira de; MURGUEL, Maria Inês. Órgão julgador administrativo: necessidade de o mesmo ser paritário. *Processo Administrativo Fiscal*. São Paulo: Dialética, v. 4, p. 47-56, 1999.

⁷²⁹ DI PIETRO, M. S. Z., op. cit., p. 350.

⁷³⁰ CASSONE, Vittorio. A pessoa do julgador administrativo. *Processo Administrativo Fiscal*. São Paulo: Dialética, v. 5, p. 147-159, 2000.

⁷³¹ NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Tereza Martinez. *Processo administrativo fiscal federal comentado*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 213.

7.4 PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO – ASPECTOS PONTUAIS

O presente item dedica-se ao estudo, de forma breve, de alguns aspectos pontuais dos processos administrativos fiscais na esfera federal e estadual paranaense, a partir de um exame cotejado e dinâmico de ambos os procedimentos, com fulcro na legislação posta. Não se pretende, assim, proceder a uma análise exaustiva dos ritos de cada processo, voltando-se a questões relevantes, apreciadas, notadamente, em observância dos princípios que regem o processo administrativo e de sua própria finalidade no sistema jurídico. Vale esclarecer que o processo administrativo tributário municipal não será objeto de apreciação específica em vista das peculiaridades da legislação de cada municipalidade ao discipliná-lo.

7.4.1 Expedição do Ato de Lançamento e da Aplicação de Penalidade

Ao estudo do lançamento tributário dedicou-se o Capítulo 5, no qual foi definido, adotando-se as palavras de MISABEL DERZI, ao atualizar a obra de ALIOMAR BALEEIRO, como *“um desses atos administrativos, expressivos da função de realização do Direito, que produz norma de execução da lei, norma essa individual, concreta e pessoal”*.⁷³² Compete a prática desse ato, nos moldes do artigo 142 do Código Tributário Nacional, à autoridade administrativa.

SOUTO MAIOR BORGES lembra que as normas jurídicas tributárias, como o Código Tributário Nacional, têm dupla função. A função de determinar a competência na aplicação da norma e o procedimento a ser obedecido, bem como a função de determinar o conteúdo dos atos administrativos tributários.⁷³³ Logo, ainda que o Código Tributário Nacional atribua a competência genérica de expedição do ato de lançamento tributário e de aplicação de penalidade à “autoridade competente”, é a legislação de regência de cada tributo ou de organização da estrutura da administração fazendária respectiva, que irá definir, especificamente, a “autoridade” a quem compete a emissão de tais atos administrativos.

Como observa ALBERTO XAVIER, em alguns países, como no Brasil, dentro do âmbito da organização administrativa fazendária, procedeu-se a uma distinção e separação de

⁷³² BALEEIRO, A., op. cit., p. 786.

⁷³³ BORGES, J. S. M. *Lançamento tributário*, p. 81.

competências entre órgãos de lançamento, fiscalização e órgãos de “julgamento”.⁷³⁴ No âmbito do Estado do Paraná, o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) é regido pela Lei Estadual nº 11.580/96, que no seu Capítulo XV – “Do Lançamento”, mais precisamente no artigo 56, inciso III, atribui a competência exclusiva para proceder ao lançamento ao “*funcionário da Coordenação Da Receita do Estado no exercício da função fiscalizadora*” que, dentro da estrutura da Fazenda Estadual paranaense, é o agente administrativo estadual lotado na Inspetoria Regional de Fiscalização. Trata-se de competência decorrente de previsão legal expressa, exclusiva e indelegável.

A Lei Estadual nº 11.580/96, prestigiando o papel e as funções do processo administrativo tributário, já examinadas, prevê que, no âmbito estadual paranaense, o lançamento tributário, a apuração de eventuais infrações e a aplicação de penalidades “*dar-se-ão através de processo administrativo fiscal*”, na linha do artigo 56, *caput*.

Na esfera federal, a competência para expedir o ato de lançamento é do agente administrativo ocupante do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, nos moldes do artigo 6º da Lei nº 10.593, de 2002, com redação conferida pela Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007.

7.4.2 Instauração do Processo e Impugnação

O “processo administrativo fiscal de instrução contraditória”, no campo estadual paranaense, por meio do qual será realizado o controle do ato administrativo de lançamento e, eventualmente, de imposição de penalidade, se instaura com a apresentação de reclamação, pelo sujeito passivo ou responsável, ou de ofício, com o término do prazo legal de sua manifestação, nos moldes do inciso VI, alínea “b”, do artigo 56 da Lei Estadual nº 11.580/96. Frente a tal previsão, com ou sem reclamação – defesa apresentada pelo interessado –, inicia-se o rito processual administrativo voltado à revisão do ato, anteriormente praticado pela autoridade fiscalizadora.

O processo administrativo tributário federal, por sua vez, se instaura com a apresentação de impugnação, tempestivamente; sem ela, ou com seu oferecimento fora do

⁷³⁴ XAVIER, A. *Do lançamento no direito...*, p. 63.

prazo legal, é reconhecida a revelia, sendo o crédito tributário encaminhado para cobrança amigável, e se não pago (ou parcelado), encaminhado para inscrição em dívida ativa.

ALBERTO XAVIER e GERALDO ATALIBA fundamentam o direito de impugnar o ato de lançamento tributário e o ato de imposição de penalidade no direito de petição, previsto no artigo 5º, inciso XXXIV, da Constituição Federal de 1988.⁷³⁵

Na ponderação do ex-ministro do Supremo Tribunal Federal JOSÉ CARLOS MOREIRA ALVES, contudo, o direito de apresentar impugnação, instaurando o processo administrativo fiscal, não é assegurado pela Carta Constitucional de 1988, de modo que as medidas (impugnações e recursos) cabíveis na esfera administrativa são, na sua acepção, aquelas definidas em lei.⁷³⁶

A par dessa discussão, tanto a legislação federal quanto a estadual paranaense em vigor asseguram o direito de controle e revisão dos atos de lançamento e imposição de penalidade por meio do processo administrativo fiscal, garantindo, inclusive, o duplo grau de apreciação da matéria.

No âmbito do processo administrativo tributário paranaense, o direito de impugnar o lançamento tributário está previsto no inciso VI do artigo 56 da Lei Estadual nº 11.580/96, dispondo que a Reclamação – denominação atribuída pela lei – será “*protocolizada na repartição por onde correr a instrução do processo e nela o autuado aduzirá as razões e argumentos de sua defesa, juntando, desde logo, as provas que tiver*”. No processo administrativo fiscal federal, o direito de impugnação está previsto no artigo 14 e seguintes do Decreto Federal nº 70.235/72.

Releva notar, aqui, que na esfera estadual paranaense, o início do procedimento ocorre independentemente da apresentação de reclamação – já que se instaura com a sua apresentação ou pelo decurso de prazo (de ofício) –, de modo que, sendo ou não apresentada, ou ainda, sendo apresentada intempestivamente, será proferida decisão de primeira instância, passível de reexame por meio de Recurso Ordinário (*ex vi* do artigo 56, inciso XII). O mesmo não se verifica na esfera federal, no qual o processo se instaura com a apresentação da impugnação tempestivamente.

Nesse ponto, há substancial diferença entre o processo administrativo tributário estadual paranaense e o processo administrativo tributário federal, na medida em que, no campo estadual, ainda em primeira instância, os argumentos e provas trazidos em Reclamação, mesmo que intempestiva, devem ser (e usualmente o são) considerados no

⁷³⁵ ATALIBA, G. Princípios constitucionais..., p. 125.

⁷³⁶ ALVES, J. C. M., op. cit., p. 16-19.

proferimento da decisão de primeira instância. Instaurado o procedimento, os princípios do contraditório, da ampla defesa, da oficialidade, da busca da verdade material, da motivação dos atos administrativos dão subsídios a essa conclusão, que é ainda corroborada pelo contido no artigo 15 da Lei Complementar paranaense nº 107/05.

Outra diferença a ser observada se refere ao fato de que a legislação federal exige que sejam, desde logo em impugnação, argüidos todos os “*motivos de fato e de direito em que se fundamentam os pontos de discordância e as razões e provas que possuir*” o impugnante, bem como as diligências ou perícias que pretenda sejam efetuadas, inclusive constando os quesitos a serem respondidos (*ex vi* do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72), sob pena de *preclusão administrativa*.

A disposição contida no § 4º do artigo 16 do Decreto Federal nº 70.235/72, hipótese de preclusão na esfera administrativa, no entendimento de LUÍS EDUARDO SHOUEIRI e GUSTAVO CONTRUCCI SOUZA, afronta aos princípios da ampla defesa, da busca pela verdade material e do formalismo moderado, que, nos moldes dos artigos 3º, inciso III e 38 da Lei nº 9.784/99, asseguram o direito do cidadão-administrado apresentar documentos e alegações antes da decisão de primeira instância.

Com efeito, na medida em que o legislador transfere a preclusão ao “processo” administrativo sem perquirir sobre as demais garantias que dão suporte a este instituto no direito processual, ou como dito, na medida em que permite que o legislador escolha, sem compromisso com a coerência, institutos jurídicos que se transferem sem se acompanharem de seu contexto, afasta-se o legislador de qualquer compromisso com o sistema no qual age, dando-se-lhe a liberdade de agir conforme seu arbítrio. Arbítrio não convive com a igualdade.⁷³⁷

Tais autores concluem, enfim, pela inconstitucionalidade desse dispositivo que, “*incoerentemente e ao arrepio da verdade material, tenta fixar momentos nos quais a atividade probatória pode ser produzida e tenta criar a preclusão pela não impugnação*”.⁷³⁸ No mesmo sentido é o magistério de EDUARDO BOTALLO.⁷³⁹

O mesmo não ocorre no processo administrativo estadual, no qual, por previsão expressa da Lei Complementar paranaense nº 107/05, é reconhecida a possibilidade de apresentação de novos argumentos e provas a qualquer tempo, antes do proferimento da decisão.

⁷³⁷ SHOUEIRI, Luís Eduardo; SOUZA, Gustavo Emílio Contrucci A. de. Verdade material no “processo” administrativo tributário. *Processo Administrativo Fiscal*, São Paulo: Dialética, v. 3, p. 141-159, 1998.

⁷³⁸ Ibid., loc. cit.

⁷³⁹ BOTALLO, Eduardo. Algumas reflexões sobre o processo administrativo tributário e os direitos que lhe cabe assegurar. *Processo Administrativo Fiscal*. São Paulo: Dialética, v. 3, p. 51-62, 1998.

7.4.3 Decisão de Primeira Instância

Na esfera estadual paranaense, a competência para decidir em primeira instância quanto à revisão dos atos de lançamento e imposição de penalidade é do Diretor da Coordenação da Receita do Estado da Secretaria da Fazenda, na forma do artigo 56, inciso XI, da Lei nº 11.580/96, tendo sido delegada aos Delegados Regionais da Receita.

Nesse âmbito, a competência da autoridade singular é clara, limitando-a ao controle de legalidade, validade, conformidade e legitimidade do lançamento e da aplicação da penalidade diante do ordenamento jurídico, a partir dos fatos apurados no curso do procedimento e da fundamentação legal que amparou a expedição dos atos. Não compete a ela proceder a alterações que resultem em um novo lançamento ou em uma nova aplicação de penalidade. Frente a isso, a autoridade singular, competente para o proferimento da decisão de primeira instância, não pode, diante de novos fatos apurados no curso da instrução processual, alterar os pressupostos do lançamento oficioso original, pertinentes ao fato jurídico tributário ocorrido, na medida em que isso implicaria novo lançamento.⁷⁴⁰ Do mesmo modo, tampouco pode aplicar outra penalidade, o que também é de competência exclusiva do agente administrativo fiscal – no exercício de função fiscalizadora e lançadora, já que o processo administrativo tributário se presta a controlar a legalidade e validade do ato administrativo de lançamento, a partir dos elementos constantes dos autos.

A competência para julgamento em primeira instância no processo administrativo fiscal federal é da Delegacia da Receita Federal de Julgamento.

O artigo 15 do Decreto Federal nº 70.235/72 prevê a hipótese de reabertura do prazo para a apresentação de impugnação caso haja *agravamento* da exigência inicial, ou seja, concebe a possibilidade de *reformatio in pejus*, em primeira instância. Tal dispositivo mereceu críticas da doutrina, tal como de ALBERTO XAVIER, para quem há separação de competências para a expedição do ato de lançamento e o seu controle por meio do processo administrativo tributário.⁷⁴¹

MARY ELBE QUEIROZ considera, porém, que:

apesar de seu caráter excepcional, deve ser considerado que a própria norma legal consagrou a hipótese de que a autoridade julgadora possa adotar a

⁷⁴⁰ Definido como “o ato administrativo de aplicação da norma tributária material que se traduz na declaração da existência e quantitativo da prestação tributária e na sua conseqüente exigência”. (XAVIER, A. *Do lançamento no direito...*, p. 66.)

⁷⁴¹ Ibid., p. 311.

reformatio in pejus para agravar o lançamento original, efetuado contra o sujeito passivo, reconhecendo, assim, implicitamente, que a autoridade julgadora poderá efetuar lançamento de crédito tributário, conferindo-lhe tal competência por ser ela uma autoridade administrativa, inserida na estrutura hierárquica do próprio órgão lançador, encarregada do exercício da atividade de controle da legalidade do ato administrativo.⁷⁴²

Na prática, contudo, MARCOS VINÍCUS NEDER e MARIA TERESA LÓPEZ ponderam que, quando verificada a existência de elementos que conduzam ao agravamento da exigência, os Delegados de Julgamento têm determinado ao Delegado da Receita Federal, da origem, que efetue novo lançamento ou lançamento complementar, evitando-se, com isso, a discussão quanto à competência dos Delegados de Julgamento para proceder a agravamento da exigência, o que corresponde a verdadeiro lançamento.⁷⁴³

A decisão proferida em primeira instância pela autoridade competente deverá, em respeito aos princípios que regem o processo administrativo tributário, ser motivada, examinando os argumentos de fato e de direito apresentados pelos interessados; deverá, ainda, diante do pedido de diligências apresentado, justificar a não realização, sob pena de cerceamento ao direito de defesa, implicando sua nulidade.⁷⁴⁴

Contudo, não basta que a decisão seja motivada, é necessário que seja dada ciência do seu conteúdo ao cidadão-administrado, que deve ser levada a efeito, preferencialmente por via pessoal ou, alternativamente, por via postal ou telegráfica, com prova de recebimento. Subsidiariamente, apenas, a intimação pode ser realizada por publicação em Diário Oficial ou jornal de maior circulação na região do domicílio do autuado, quando os outros meios tenham se mostrado inócuos. Logo, é imperioso que a intimação, pela via artificiosa da publicação de edital, seja utilizada como derradeiro recurso da Administração. Como adverte BETINA TREIGER GRUPENMACHER, “*obedecer à publicidade não significa apenas encaminhar para publicação no órgão oficial o ato praticado pela Administração*”.⁷⁴⁵ Nesse sentido tem se sedimentado a jurisprudência do Conselho de

⁷⁴² QUEIROZ, M. E. G., *Do lançamento tributário...*, p. 161.

⁷⁴³ NEDER, M. V.; LÓPEZ, M. T. M., op. cit., p. 213.

⁷⁴⁴ “(...) é nula a decisão, em qualquer instância, que deixe de apreciar, individualizada e especificamente, todos os argumentos de defesa do sujeito passivo, que não for devidamente motivada com a indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, inclusive quando deixem de aplicar jurisprudência firmada sobre a questão ou discrepem de laudos, tendo em vista o determinado no art. 35 da Lei Complementar n. 107/2005 (...)”. (OLIVEIRA, Francisco Xavier de; SPOLADOR JUNIOR, Antonio. *ICMS no Estado do Paraná anotado*. Curitiba: Gráfica Cristovam Linero, 2007. p. 201.)

⁷⁴⁵ GRUPENMACHER, B. T., op. cit., p. 21.

Contribuintes e Recursos Fiscais do Estado do Paraná⁷⁴⁶, que segue orientação do Supremo Tribunal Federal.⁷⁴⁷

7.4.4 Recursos para Segunda Instância

A recorribilidade e o duplo grau de deliberação, nas lições de ALBERTO XAVIER, dão sustentação ao direito, já assegurado constitucionalmente, de interposição de recurso contra decisão de primeira instância proferida na esfera administrativa.⁷⁴⁸

De todo modo, como visto, esse direito está reconhecido pelas legislações de regência do processo administrativo fiscal. Sendo assim, da decisão que mantiver total ou parcialmente o ato originário (lançamento e/ou autuação), cabe recurso voluntário a ser interposto pelo sujeito passivo ou responsável, em ambas as esferas, com efeito suspensivo.

A legislação do Estado do Paraná prevê, no inciso XII do artigo 56 da Lei Estadual nº 11.580/96, o reexame da decisão de primeira instância a ser realizado por órgão colegiado de composição paritária, o Conselho de Contribuintes e Recurso Fiscais do Estado do Paraná. É possível, nessa esfera, repetir os argumentos já apresentados em sede de Reclamação ou inová-los, não havendo a chamada “preclusão administrativa” na esfera estadual, como visto anteriormente.⁷⁴⁹

No recurso apresentado no âmbito do processo administrativo federal, na ponderação de MARCOS VINÍCIUS NEDER e MARIA TEREZA LÓPEZ, o sujeito passivo deverá

⁷⁴⁶ Brasil. Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais do Estado do Paraná. Acórdão nº 65/2002, 1ª Câmara, PAF nº 6196140-2; Acórdão nº 504/2002, 1ª Câmara, PAF nº 6285963-6; Acórdão nº 1246/2006, 2ª Câmara, PAF nº 8260124-4.

⁷⁴⁷ “INFRAÇÃO. CIÊNCIA. NOTIFICAÇÃO FICTA. IMPRENSA OFICIAL. INSUBSISTÊNCIA DO MEIO UTILIZADO. Por inviabilizar o pleno exercício do direito de defesa, assegurado constitucionalmente, a intimação ficta, via publicação na imprensa oficial, não é o meio adequado a dar-se ciência ao interessado da infração cometida. Tanto quanto possível, esta deve ser pessoal, admitindo-se, no entanto, possa ser feita mediante postado”. (Brasil. Superior Tribunal Federal. RE nº 140618/SP. 2ª Turma. Rel. Min. Marco Aurélio. Julgamento em 07.03.1995. DJ de 25.08.1995. p. 26027.)

⁷⁴⁸ “Por outras palavras: a garantia de recurso, concedida no inciso LV do artigo 5º (e, portanto, do duplo grau) é uma garantia que respeita a um processo já instaurado com fundamento noutra garantia constitucional autônoma: o direito de petição consagrado no inciso XXXIV do artigo 5º”. (XAVIER, A. *Do lançamento no direito...*, p. 314-315.)

⁷⁴⁹ Importa, ainda, esclarecer que, pelo artigo 49 do Regimento Interno, com redação coerente com a Lei Complementar paranaense nº 107/05, é assegurado ao sujeito passivo, além do direito de ter vistas aos autos na Secretaria do Conselho, o direito de “apresentar razões complementares de recurso, bem como documentos, antes de proferida qualquer decisão”. Fica, assim, afastada a hipótese de “preclusão”, isto é, de perda do direito de apresentação de novas razões de fato ou de prova. É possível, assim, na esfera administrativa estadual a inovação argumentativa ou probatória em qualquer instância, dando-se, evidentemente, oportunidade à Fazenda para que, em obediência ao contraditório, se manifeste apresentando suas razões.

contestar, no seu apelo, todos os itens da decisão de primeira instância recorrida, sob pena de a omissão ser considerada como concordância do contribuinte quanto àquele ponto específico, hipótese em que a autoridade poderá proceder à formação de autos apartados e à cobrança da parte tida como não recorrida.⁷⁵⁰

O §2º do artigo 33 do Decreto Federal nº 70.235/72, com redação dada pela Lei Federal nº 10.522/02, prevê como requisito de seguimento do recurso voluntário o arrolamento de bens ou direitos no valor equivalente a 30% (trinta por cento) do total da exigência mantida em primeira instância. Essa exigência, que passou por diversas discussões judiciais questionando sua constitucionalidade, restou afastada pelo Supremo Tribunal Federal, que na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.922, proferida em sessão plenária de 28 de março de 2007, declarou a inconstitucionalidade do referido dispositivo legal, por considerar que a exigência afronta ao princípio da ampla defesa.

MARY ELBE QUEIROZ considera que os Conselhos ou mesmo a Câmara Superior de Recursos, apesar de o Decreto Federal nº 70.250/72 ter pretendido restringir a apreciação nessa esfera às matérias trazidas já em primeira instância, podem conhecer e apreciar matérias não questionadas anteriormente pelo sujeito passivo, em respeito aos princípios da oficialidade, verdade material, e sobretudo, por considerar que cabe controle amplo da legalidade do ato administrativo de lançamento.

Relativamente à citada amplidão do poder de reexame, inclusive, apesar da lei processual, em respeito ao duplo grau de jurisdição, não permitir que os órgãos julgadores *ad quem* possam se pronunciar sobre matérias não prequestionadas na instância *a quo*, é relevante se considerar que se a finalidade do processo administrativo tributário é controlar a legalidade do ato de lançamento e compor os conflitos entre o Fisco e o sujeito passivo, deve-se admitir que as autoridades julgadoras de segunda instância, em respeito à oficialidade, verdade material e inquisitorialidade e acima de tudo à força imanente da própria legalidade, sintetizada em que somente se poderá cobrar tributo devido nos efetivos termos da ocorrência do fato jurídico tributário, possam conhecer de matérias não prequestionadas ou mesmo não questionadas anteriormente pelo sujeito passivo.⁷⁵¹

É o mesmo o entendimento de ALBERTO XAVIER, ao considerar que “*nada impede que os órgãos de julgamento de segunda instância conheçam de fundamentos não alegados na impugnação, desde que favoráveis ao recorrente, em homenagem ao caráter inquisitório do processo*”.⁷⁵²

⁷⁵⁰ NEDER, M. V.; LÓPEZ, M. T. M., op. cit., p. 274.

⁷⁵¹ QUEIROZ, M. E. G. *Do lançamento tributário...*, p. 170.

⁷⁵² XAVIER, A. *Do lançamento no direito...*, p. 315.

Os recursos examinados na esfera do processo administrativo fiscal federal e estadual paranaense têm efeito suspensivo e mantêm suspensa a exigibilidade do crédito tributário.

7.4.5 Órgãos de Segunda Instância

Os órgãos reexaminadores de segunda instância, no magistério de HUGO DE BRITO MACHADO, desfrutam de *relativa* independência, mas que não possuem personalidade jurídica própria, integrando a estrutura administrativa do poder público.⁷⁵³

ALBERTO XAVIER diferenciando *órgãos de justiça* (com função de aplicação objetiva e vinculada da lei), *órgãos judicantes* (que além de aplicar objetiva e vinculadamente a lei, goza de especialidade funcional, competindo-lhe a reapreciação de atos praticados por outros agentes ou órgãos) e *órgãos jurisdicionais* (com independência orgânica, integrando o Poder Judiciário, e competente para atos capazes de produzir coisa julgada), considera que os órgãos de reexame no âmbito do processo administrativo fiscal, tal como os Conselhos de Contribuintes têm natureza de *órgãos judicantes*. Frente a isso, são órgãos dotados de *imparcialidade material* e especialidade funcional, de modo que lhe compete a reapreciação de atos praticados pela Administração. A diferença fundamental entre tais órgãos judicantes e jurisdicionais está no fato de que as decisões proferidas pelos primeiros não tem o condão de produzir coisa julgada. Diante disso, os atos praticados pelos órgãos de segunda instância administrativa não são propriamente atos de julgamento, mas atos administrativos, atos de decisão.⁷⁵⁴

A apreciação em segunda instância dos processos administrativos fiscais, na esfera federal, compete aos três Conselhos de Contribuintes da União, órgãos colegiados, de composição paritária de representantes da Fazenda e dos contribuintes, integrantes da estrutura do Ministério da Fazenda, porém que não estão vinculados à Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Na esfera estadual, compete ao Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais do Estado do Paraná, consoante a Lei Complementar paranaense nº 1/72 e do seu Regimento

⁷⁵³ MACHADO, Hugo de Brito. Ação da fazenda pública para anular decisão da administração tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 112, p. 47-48, jan. 2005.

⁷⁵⁴ XAVIER, A. *Do lançamento no direito...*, p. 294-295; 301-302.

Interno, aprovado pela Resolução SEFA nº 72/2005, “*julgar recursos de decisão administrativa sobre lançamentos de tributos e penalidades, por infração à legislação tributária*” (*ex vi* do artigo 3º do Regimento Interno). O Conselho de Contribuintes e Recurso Fiscais integra a Secretaria de Estado da Fazenda do Paraná, porém não está vinculado à Coordenação da Receita do Estado.

São, portanto, órgãos de revisão da decisão monocrática, proferida pela autoridade competente para decidir sobre a validade e legalidade do lançamento e aposição de penalidade em primeira instância.⁷⁵⁵ Não têm, de tal modo, competência para lançar, que, lembre-se, é exclusiva do agente fiscal e, tampouco, têm competência para aplicar penalidade. E, aqui vale abrir um parêntese para notar que, mesmo que o Código Tributário Nacional, no seu artigo 142, disponha que cabe à autoridade administrativa “*propor a aplicação da penalidade cabível*”, nos moldes da legislação de regência do tributo estadual, o agente fiscal tem competência para verdadeiramente “*aplicar*” a multa que entender cabível (*ex vi* do artigo 56, caput, da Lei Estadual nº 11.580/96 e artigo 9º do Decreto Federal nº 70.235/72). Daí se afirmar que os Conselhos de Contribuintes não podem “adequar” a penalidade, pois tal procedimento implica aplicar nova multa pecuniária.

ALBERTO XAVIER, ao examinar detidamente a função das chamadas Juntas ou Conselhos de Contribuintes, faz as seguintes considerações:

Enfim, os órgãos de julgamento têm como competência exclusiva a prática de atos tributários secundários, consistentes na apreciação da *legalidade* dos atos primários praticados pelos órgãos de lançamento, em razão de impugnação pelos particulares. Tais órgãos restringem-se à aludida revisão, sendo materialmente incompetentes para a prática de atos de lançamento. É o que entre nós se passa, em matéria de tributos federais, com as Delegacias da Receita Federal de Julgamento e com os Conselhos de Contribuintes.⁷⁵⁶

E prossegue,

Neste contexto, reveste-se de especial relevância no Direito Tributário brasileiro a distinção entre órgãos de lançamento e órgãos de julgamento: os órgãos de lançamento têm competência exclusiva ou reservada para a prática dos atos primários em que o lançamento se traduz; os órgãos de julgamento têm competência exclusiva ou reservada para a prática dos atos secundários, de reapreciação dos primeiros.

⁷⁵⁵ Nesse sentido a lição de Zuudi Sakakihara, ao comentar o Código Tributário Nacional: “O procedimento de lançamento culmina com a constituição do crédito tributário, enquanto o processo administrativo tem por objeto o exame da legalidade daquele procedimento. A função exercida pelo órgão lançador não se confunde com a função desempenhada pelo órgão controlador da validade dos atos praticados pelo outro”. (SAKAKIHARA, Zuudi. *Código tributário nacional comentado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999. p. 570.)

⁷⁵⁶ XAVIER, A. *Do lançamento no direito...*, p. 64.

No processo de impugnação administrativa de tributos federais, a lei atribui a competência para julgamento a órgão destituído do poder de praticar o lançamento (as Delegacias da Receita Federal especializadas em julgamento e os Conselhos de Contribuintes) e, como veremos, não é admissível a “*reformatio in pejus*”, pelo que a decisão do processo se reduz às alternativas da anulação ou da confirmação, não podendo jamais revestir a modalidade de substituição (na forma de lançamento suplementar).⁷⁵⁷

A competência dos Órgãos Administrativos Julgadores em segunda instância, no âmbito federal, é questão que foi, igualmente, objeto de exame por MARY ELBE QUEIROZ, reconhecendo a incompetência destes para proceder a lançamento e, conseqüentemente, a impossibilidade da *reformatio in pejus*, tendo em vista que “*se tratar de órgãos administrativos que estão fora da estrutura do órgão que detém a competência legal para executar o lançamento, era imprescindível que houvesse disposição legal que autorizasse tal possibilidade*”.⁷⁵⁸

Na linha do exame ora realizado, é igualmente necessário ponderar que, não fosse a incompetência desses órgãos de revisão para lançar e aplicar penalidade, a alteração dos pressupostos do lançamento tributário e da imposição de multa encontra obstáculo, outrossim, nos princípios da ampla defesa, do contraditório, do duplo grau de jurisdição e da motivação, uma vez que se estará trazendo à baila questão ou matéria que não fora submetida à anterior manifestação do interessado. O Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais do Estado do Paraná, em algumas oportunidades, reconheceu sua incompetência para efetuar lançamento por meio das chamadas “adequações de penalidade”, em afronta ao princípio da ampla defesa e do contraditório que elas implicam.⁷⁵⁹

7.4.6 Diligências

Em obediência ao princípio da oficialidade e da busca da verdade material, no âmbito do processo administrativo tributário federal, em primeira e segunda instâncias está prevista a realização de “diligências” pelos agentes responsáveis pelo exame da matéria.

No âmbito estadual, ainda em primeira instância administrativa, o inciso VIII do artigo 56 da Lei Estadual nº 11.580/96 prevê, como corolário do princípio da oficialidade e

⁷⁵⁷ Ibid., p. 311.

⁷⁵⁸ QUEIROZ, M. E. G. *Do lançamento tributário...*, p. 170.

⁷⁵⁹ Brasil. Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais do Estado do Paraná. Acórdão nº 1055/1996, 2ª Câmara, DOE nº 5818, de 31.08.2000; 3ª Câmara, DOE nº 4849, de 23.09.1996.

da busca da verdade material, a “*possibilidade*” de realização de diligência ou requisição de documentos ou informações, a pedido do interessado ou de ofício, que sejam consideradas úteis ao esclarecimento das circunstâncias discutidas no processo.

O inciso VIII do artigo 56 da Lei Estadual nº 11.580/96 prevê que “*poderá*” ser determinada a realização de diligências ou a requisição de documentos ou informações que sejam consideradas úteis ao esclarecimento dos fatos. Por sua vez, no âmbito do Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais, os vogais têm a *competência* para “*determinar*” diligências necessárias à instrução do processo.

Todavia, pelo princípio da oficialidade, inquisitorialidade e da busca de verdade material e tendo em vista o princípio do formalismo moderado, considera-se que os agentes fazendários e membros dos Conselhos de Contribuintes têm muito mais do que uma “possibilidade” ou “faculdade” de instruir o feito. Trata-se de um verdadeiro *dever* da Administração Tributária, compromisso com a busca da verdade material e de uma decisão objetiva.⁷⁶⁰

Nesse ponto, vale repetir as lições de A. GORDILLO: “*En consonância con este principio, la legislaciones tratan el punto señalando que ‘corresponde a los órganos que intervienen en el procedimiento administrativo, realizar las diligencias tendientes a la averiguación de los hechos conducentes a la decisión’*”.⁷⁶¹

Todavia, quando a produção probatória somente possa ser realizada pelo interessado, na ponderação de MARY ELBE QUEIROZ, “*deverá a autoridade julgadora optar por decidir contra aquele a quem competia a produção da prova do direito, pois ele é quem deverá arcar com o ônus da sua inércia, seja, o Fisco, seja o contribuinte*”.⁷⁶²

⁷⁶⁰ Em sentido contrário Mary Elbe Queiroz. Para essa autora, deve ser verificado de quem era a obrigação de produzir a prova, sendo facultado ao agente ou órgão apenas completar a prova: “Todavia, ao julgador administrativo, não é permitido suprir provas que deveriam ter sido apresentadas quer pela autoridade fiscal quer pelo sujeito passivo, nem mesmo sob a alegativa [sic] de se procurar a verdade material dos fatos, pois o julgador deverá atuar no processo com imparcialidade, não podendo ele substituir as partes, sendo-lhe facultado, apenas, complementar as provas no processo quando estas existirem e forem insuficientes para a formação do livre convencimento da autoridade julgadora, pois também na esfera administrativa deve prevalecer a máxima de que a prova incumbe àquele que alega”. (QUEIROZ, M. E. G. *Do lançamento tributário*..., p. 158.)

⁷⁶¹ GORDILLO, A., op. cit., VII-3.

⁷⁶² QUEIROZ, M. E. G. *Do lançamento tributário*..., p. 157-158.

7.4.7 Recurso Hierárquico

No processo administrativo fiscal, na esfera federal, MARY ELBE QUEIROZ pontua que, mesmo que o artigo 42 do Decreto nº 70.235/72 disponha que as decisões proferidas são definitivas em esfera administrativa, tendo em vista que a competência decisória da Câmara Superior de Recursos Fiscais decorre de delegação do Ministro da Fazenda, seus atos estão submetidos ao controle hierárquico da autoridade originalmente competente.⁷⁶³

No campo do processo administrativo estadual paranaense, cabe reexame das decisões não unânimes, proferidas pelo Pleno do Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais, a ser interposto perante o Secretário da Fazenda, nos moldes da Lei Complementar nº 1/72.

A constitucionalidade do recurso hierárquico é controversa, na medida em que a possibilidade de revisão das decisões proferidas pelos Conselhos de Contribuintes amesquinha a independência e importância desses órgãos e de sua própria razão de ser.⁷⁶⁴

Na ponderação de HUGO DE BRITO MACHADO, a admissão do recurso hierárquico não se coaduna com um Estado Democrático de Direito e “*além de incompatível com a natureza de julgamento atribuída a esses órgãos da Administração Tributária, retira utilidade destes que ficam sem razão de ser*”.⁷⁶⁵

A par da discussão, o Superior Tribunal de Justiça restringiu a possibilidade de revisão da decisão proferida em esfera administrativa federal às hipóteses de existência de vícios ou nulidade devidamente identificados, de modo que o “*recurso hierárquico não rende ensejo a atividade administrativa, por deleite ou mero capricho, venha a desfazer a decisão do colegiado*”.⁷⁶⁶

O Tribunal de Justiça do Estado do Paraná, por sua vez, considerou não ter havido a recepção pela Carta Constitucional de 1988 do recurso hierárquico, cabível na esfera do processo administrativo fiscal paranaense, previsto na Lei Complementar nº 01/72.⁷⁶⁷

⁷⁶³ Ibid., p. 171.

⁷⁶⁴ Pela legalidade e constitucionalidade do recurso hierárquico: MELLO, Rodrigo Pereira de. Conselho de contribuintes e recurso hierárquico. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, v. 51, p. 104-113, dez. 1999. Pela inconstitucionalidade do recurso hierárquico e sua ilegalidade: FISCHER, Octávio Campos. Recurso hierárquico e devido processo constitucional: o processo administrativo tributário não pertence à Administração Pública. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 141, p. 127-141, jun. 2007.

⁷⁶⁵ MACHADO, H. de B. A ação da fazenda..., p. 54.

⁷⁶⁶ Brasil. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 16.902-RJ. 2ª Turma. Rel. Min. Eliana Calmon. Data de Julgamento: 19.08.2004. DJU de 04.10.2004. p. 220.

⁷⁶⁷ Brasil. Tribunal de Justiça do Paraná. Apelação Cível e Reexame Necessário nº 311.356-0. 2ª Câmara Cível. Data de Julgamento: 13.11.2005.

7.4.8 Irrevisibilidade das Decisões Definitivas pelo Poder Judiciário

Em 29 de outubro de 2004, foi publicada a Portaria do Procurador-Geral da Fazenda Nacional nº 820, que, com fundamento no Parecer da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nº 1087, de 19 de julho de 2004, reconheceu a possibilidade das decisões definitivas exaradas pelos Conselhos de Contribuintes da União serem submetidas à apreciação do Poder Judiciário.⁷⁶⁸

Até então, não havia maiores discussões quanto à definitividade das decisões proferidas pelos Conselhos de Contribuintes ou, eventualmente, pelo Secretário da Fazenda, favoráveis ao contribuinte, que tivessem reconhecido ser o lançamento tributário e/ou o ato de imposição de penalidade ilegal ou inválido, as quais não comportassem mais recursos na esfera administrativa. Conclusão esta extraída, notadamente, do artigo 156, inciso IX, do Código Tributário Nacional, do artigo 42 do Decreto nº 70.235/72 e do artigo 56, inciso XIV, da Lei Estadual nº 11.580/96.

A nova orientação dada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional pôs, assim, a matéria em discussão. Vale, portanto, a fim de finalizar o estudo sobre o processo administrativo tributário como instrumento de controle do lançamento tributário e do auto de infração, examinar, ainda que em linhas brevíssimas, o tema.

É certo que decisões administrativas proferidas com vícios de forma e nulidades patentes são passíveis de reforma, como já pontuado, o que se justifica pela própria razão de ser do processo administrativo fiscal, como instrumento que visa, antes de tudo, a perfectibilidade do ato primário de lançamento tributário. Logo, o que se coloca em xeque é a possibilidade, ou não, da revisão das decisões administrativas em esfera judicial a partir de novos critérios de interpretação da lei tributária.

É inquestionável que o artigo 5º, inciso XXXV, da CF, dispõe que: “*a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito*”. Todavia, esse dispositivo tem o condão de dar sustentação ao questionamento judicial de matéria decidida definitivamente na esfera administrativa?

⁷⁶⁸ “Art. 2º As decisões dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais podem ser submetidas à apreciação do Poder Judiciário desde que expressa ou implicitamente afastem a aplicabilidade de leis ou decretos e, cumulativa ou alternativamente: I - versem sobre valores superiores a R\$ 50.000.000,00 (cinquenta milhões de reais); II - cuidem de matéria cuja relevância temática recomende a sua apreciação na esfera judicial; e III - possam causar grave lesão ao patrimônio público”.

Recordando-se que os Conselhos de Contribuintes fazem parte da própria Administração, não há lógica em se admitir que a Administração anule ato dela própria. Na lição de HUGO DE BRITO MACHADO, não há como ignorar que:

à luz do elemento teleológico ou finalístico, dúvida não pode haver de que admitir-se o ingresso da Administração Pública em juízo para anular um ato dela própria, em detrimento do cidadão a favor do qual fora aquele ato praticado, além de não ser razoável mesmo do ponto de vista jurídico formal, implica desconsiderar-se a finalidade essencial da garantia de jurisdição (...).⁷⁶⁹

Não fosse apenas por uma questão de incoerência institucional, a revisão de decisões administrativas, pelo Judiciário, por provocação da própria Administração tributária, representada pela Procuradoria da Fazenda Nacional, viola o princípio da segurança jurídica e amesquinha a função desses órgãos administrativos.

A propósito, são oportunas as ponderações de MARCOS VINÍCIUS NEDER DE LIMA e MARIA TERESA MARTINEZ LÓPEZ, quando afirmam que:

à toda evidência, tem-se defendido que a garantia constitucional de acesso ao Poder Judiciário não pode ser invocada pela Procuradoria para recorrer de decisão final que lhe for desfavorável na esfera administrativa. Afinal, as referidas decisões emanam de órgãos administrativos criados para manifestar a vontade da Administração, de forma paritária, integrados por representantes do Estado e por membros representantes dos contribuintes, advindos de vários segmentos da sociedade. Pedir a anulação da decisão proferida pelos Conselhos de Contribuinte, quando for favorável ao contribuinte, retira a razão para a existência desses órgãos.”⁷⁷⁰

Não se pode olvidar que o Supremo Tribunal Federal, quanto ao reexame em recurso hierárquico, restringiu a possibilidade de revisão aos casos de vício ou nulidade patente. Nesse sentido a decisão de relatoria do Ministro HUMBERTO DE BARROS, cujas conclusões bem examinam a matéria:

Na verdade, estabeleceu-se esse procedimento, e dizer que tal procedimento poderia ser atacado em virtude de um interesse maior – parece-me que o interesse maior, no caso, é o interesse da Administração, em que haja a segurança tributária –, seria melhor desconstituir ou extinguir completamente os conselhos de contribuintes, que são órgãos parajudiciais, que atuam dentro de um procedimento e custam caro. Se tais decisões não valem nada, se podem ser desconstituídas, melhor seria entregar ao Fisco. A divergência que tenho com o Ministro Luiz Fux é que me parece que o interesse público não prevalece sobre o interesse privado, pelo contrário. Ontem, vindo de uma viagem, lia um velho artigo do grande filósofo, nosso

⁷⁶⁹ MACHADO, H. de B. A ação da fazenda..., p. 47.

⁷⁷⁰ NEDER, M. V.; LÓPEZ, M. T. M., op. cit., p. 365.

contemporâneo, Bertrand Russell, falando sobre as raízes do fascismo, em que colocava como um dos fundamentos do fascismo a suposta prevalência do interesse público contra o privado. Na verdade, o Estado foi feito para garantir, para assegurar, para disciplinar o poder do soberano, o poder do Estado, contra o indivíduo. O Estado foi feito para o indivíduo, contra o príncipe. Parece-me que o estado de direito, é exatamente isso, é o limite do poder do príncipe. Não existe prevalência, na verdade, o ordenamento jurídico é uma entidade em equilíbrio. Não existe prevalência de um sobre o outro. Se o ordenamento diz que o direito é este, e se é contra o indivíduo, este sofrerá as conseqüências do direito da administração, do Estado contra ele; mas, se a conseqüência da decisão judicial ou parajudicial é a de que o indivíduo tem aquele direito, não será dizer que aquele direito está contra o interesse maior porque, na verdade, sobre os interesses estão os direitos.”⁷⁷¹

Tais conclusões, aplicáveis para a revisão das decisões definitivas ainda na esfera administrativa são igualmente cabíveis ao reexame pelo Judiciário, sem poder esquecer que um dos escopos do processo administrativo tributário é justamente descarregá-lo, tornando-o mais eficiente.

⁷⁷¹ Brasil. Superior Tribunal de Justiça. Mandado de Segurança nº 8.810-DF. 1ª Seção.

CONCLUSÕES

1. A Administração Tributária, cada vez mais, transfere aos cidadãos-administrados incumbências originalmente suas. Mais ampla encontra-se a esfera de deveres do contribuinte relativamente ao atendimento de deveres instrumentais, tal como a apresentação de declarações das mais diversas naturezas, quase todas transmitidas, atualmente, por meio de processamento eletrônico. O elemento humano do agente fiscal tem sido substituído por operações eletrônicas de cruzamentos de dados apresentados pelos contribuintes, interessados, terceiros, bem como por outros órgãos públicos, numa teia informativa. Eficientes sistemas são capazes de identificar a incongruência entre informações apresentadas e, ainda, apontar alterações no padrão das operações praticadas pelos sujeitos, as quais conduzem a um exame mais detido das práticas do cidadão-administrado. Vislumbra-se, ao mesmo tempo, um acréscimo no rol de tributos sujeitos ao chamado “lançamento por homologação”, no qual a responsabilidade pela apuração e recolhimento fica a cargo do contribuinte. Diante desse panorama, a ação fazendária volta-se para o controle dos procedimentos realizados pelos cidadãos, de modo a verificar a procedência e o efetivo cumprimento de todas as obrigações principais e deveres acessórios, contando com o auxílio de avançadas vias tecnológicas. Daí a importância do estudo do lançamento tributário, inclusive do lançamento oficioso decorrente de ação fiscal e, mais ainda, do seu controle a ser efetuado pelo particular atingido, ainda na esfera administrativa, cujo instrumento será o processo administrativo tributário.

2. Escolheu-se como pressuposto teórico do presente trabalho, a concepção do Direito como sistema, de acordo com a teorização luhmanniana, autopoietico, auto-referencial e auto-reprodutivo de atos de comunicação normativa. Trata-se, pois, de sistema *normativamente fechado* e que se reproduz a partir de um incessante processo de qualificação “normativa” de toda comunicação possível como comunicação jurídica ou não jurídica (ordem binária), a normatização. A normatividade é, assim, conceituada como autodeterminação operacional do Direito. O Direito se constitui, a partir daí, como um sistema *normativamente fechado* e *cognitivamente aberto*, de modo que pode assimilar, de acordo com os seus próprios critérios, os fatores do meio ambiente, sem ser influenciado diretamente por eles. O Direito, assim, estabiliza as expectativas na ocasião de um conflito atual e iminente.

3. As comunicações são, na teorização luhmanniana, o cerne, o elemento que compõe os sistemas sociais. No caso do sistema jurídico, as comunicações que o constituem têm cunho jurídico, isto é, são comunicações sobre o sistema jurídico, sobre o Direito, de acordo com os contornos e regras definidas por ele próprio. É dizer, a linguagem empregada por tais comunicações, ocorridas dentro do sistema jurídico, é articulada e organizada por critérios estabelecidos pelo próprio sistema.

4. O texto normativo é uma língua que deve ser interpretada, sendo a realidade um sistema de símbolos dentro de um contexto. Essa realidade é, para o jurista, um “fato”, que se distingue do “evento”. Dentro de dita linha, “fato” é uma *comunicação lingüística* revestida das características e com os elementos atribuídos e definidos pelo próprio sistema jurídico.

5. Por escolha do próprio sistema jurídico, a Constituição atua como fronteira sistêmica-interna, determinando os limites pelos quais o sistema jurídico pode apreender o ambiente sem perder sua autonomia estrutural e, também, determinando sua própria estrutura e regência do ordenamento jurídico. A Constituição é suprema, atuando como critério de validade e fundamento de pertinência do ordenamento jurídico; não é apenas uma norma, mas a primeira das normas; é ela que define o sistema de fontes formais do Direito e, ao mesmo tempo, é a expressão da intenção fundacional, configuradora de um sistema inteiro que nela se baseia.

6. Dentro dos pressupostos teóricos definidos, as normas jurídicas, juntamente com as proposições jurídicas (dispositivos) e outras comunicações jurídicas, compõem o sistema jurídico por serem, antes, a própria conversão de comunicação em linguagem, dentro dos moldes e definições estabelecidos pelo próprio sistema, isto é, por se constituírem na própria expressão da linguagem jurídica.

7. Devem ser distinguidos os *enunciados prescritivos ou dispositivos*, usados na função prática de descrever condutas, das *normas jurídicas*, que se constituem em significações construídas, derivadas de textos positivos e estruturadas de acordo com a forma lógica dos juízos condicionais, formados pela associação de duas ou mais proposições prescritivas, sempre lingüísticas. A norma é obra do intérprete; é o sentido de um ato de vontade dirigido à conduta humana; é um objeto que está no âmbito do intelecto, decorre de sua ação, mas que para se difundir intersubjetivamente recorre à *linguagem*.

8. A norma possui uma feição dual: com proposições implicante e implicada que são unidas por um ato de vontade da autoridade que legisla. Toda a norma jurídico-positiva terá a estrutura do “*se antecedente, então o dever-ser conseqüente*”. O conectivo condicional tem o papel de atrelar o antecedente ao conseqüente, é o dever-ser da Teoria Pura do Direito. No mundo do dever-ser as proposições implicante e implicada decorrem de um ato de autoridade; daí falar em operador deôntico “*interproposicional*”. Trata-se de um operador que decorre do ato de vontade do *legislador*, o dever-ser vincula os elementos da estrutura interna da norma (hipótese e conseqüente). Na estrutura lógica do sistema normativo pode-se localizar, ainda, outro “dever-ser” inserido no conseqüente da norma, aproximando, ligando os sujeitos também com caráter “*intraproporcional*”. Esse “dever-ser” é dividido nos modais: proibido, permitido e obrigatório. Logo, difere do outro, que nunca se modaliza. No mundo jurídico o “dever-ser” tem significado relacional.

9. Assim, a norma jurídica, tanto a primária como a secundária, é estruturalmente formada por um antecedente ou hipótese (proposição-hipótese) e um conseqüente ou mandamento (proposição-tese). A proposição-hipótese (ou proposição antecedente) descreve um evento possível de ocorrer no mundo concreto, no contexto social, e a proposição-tese prescreve condutas intersubjetivas. A norma primária ou endonorma poderia ser, então, assim configurada: “*Dado o fato A, deve ser a conduta B*”. Por sua vez, a norma secundária ou perinorma teria a seguinte configuração: “*Dado o descumprimento de B, deve ser a sanção C*”.

10. As normas jurídicas tributárias têm a mesma estrutura das demais regras de direito positivo; é a tese da homogeneidade sintática das regras. É em termos semânticos que as diferenças aparecerão, sendo possível se referir à norma jurídica tributária. Pode-se, pois, falar em norma jurídica tributária em função de sua materialidade, isto é, a partir de um isolamento *ratione materiae*, de modo que tais normas irão reger acontecimentos econômicos, condutas obrigacionais por parte dos administrados, consistente no pagamento de prestações pecuniárias, regendo ainda deveres instrumentais ligados a tais condutas.

11. Há que se diferenciar normas gerais e abstratas das normas individuais e concretas, representando a norma geral e abstrata o resultado intermediário do processo de concretização, não tendo normatividade imediata, de modo que pede por uma “normatividade concreta”, isto é, a sua reversão em “norma individual e concreta” ou “norma de decisão”.

12. As normas gerais e abstratas são abstratas e genéricas, como o próprio nome indica, e, em função disso, não têm condições efetivas de atuar em caso materialmente definido; decorrem da interpretação de proposições ou enunciados jurídicos no âmbito geral e abstrato. A norma geral e abstrata, portanto, indica um rol de eventos, dirige-se a uma classe de pessoas, define consequências gerais, traz, enfim, as linhas gerais de um evento a ser juridicizado. Tudo no plano teórico, geral e abstrato. Na hipótese de incidência tributária – norma geral e abstrata tributária – não há a descrição de um fato específico, mas de uma classe de eventos, onde se encaixam diversos acontecimentos concretos; não há, do mesmo modo, a indicação objetiva dos sujeitos da relação jurídica a nascer, e tampouco a própria relação já definida, mas a indicação dos possíveis sujeitos e, do mesmo modo, de uma base de cálculo abstrata. É diante disso que PAULO DE BARROS CARVALHO, no seu estudo, utiliza-se da expressão “critérios”.

13. A norma individual e concreta é aquela que individualiza a norma geral e abstrata em determinada situação real e concreta. Ela é expedida pelo órgão ou pela pessoa competente, diante da subsunção de um evento numa classe. A presença do homem, do ser humano, é, assim, fundamental na criação do Direito, precisamente ao produzir a norma individual e concreta.

14. Não há diferença entre a incidência de uma regra jurídica qualquer e a norma tributária, já que ambas pressupõem, dentro do sistema, que ocorrendo o evento descrito na norma e havendo sua expressão em linguagem própria, nascerá uma relação jurídica entre dois sujeitos de direito, modalizada por um dos operadores deônticos: obrigatório, proibido ou permitido.

15. No plano normativo, levando-se em conta que se trata de normas gerais e abstratas, tem-se a descrição de uma previsão hipotética vinculada ao surgimento de um vínculo jurídico. No plano da realidade, quando o evento subsume-se ao enunciado fático descrito na hipótese daquela norma, surge um vínculo com as especificações das pessoas, da conduta regulada e do objeto dessa conduta. Todavia, dentro dos pressupostos teóricos aqui definidos, somente integram o sistema jurídico comunicações sobre o sistema que, nos moldes estabelecidos por ele, pressupõem uma linguagem de direito positivo própria. Desse modo, a visão tradicional da incidência automática e infalível do fato à norma, implicando desde logo

o nascimento da relação jurídica, é rechaçada, na medida em que enquanto esse evento não sair do plano abstrato e for revestido da linguagem própria, não adentra no plano jurídico. A linguagem é essencial ao fato jurídico e à própria relação jurídica entre sujeitos.

16. A regra matriz de incidência tributária se caracteriza como uma norma geral e abstrata ao descrever, no plano geral e abstrato, classes de eventos que podem implicar o surgimento de uma obrigação tributária de cunho patrimonial (obrigação de dar). PAULO DE BARROS CARVALHO identifica três critérios existentes no antecedente ou na hipótese da regra-matriz tributária: o critério material, espacial e temporal. Por sua vez, no conseqüente da norma podem ser identificados os critérios pessoal e quantitativo.

17. A existência da norma jurídica no sistema posto e o acontecimento do evento nela previsto, na linha aqui adotada, não bastam, por si só, para implicar o nascimento do vínculo jurídico. Os fatos da realidade social são meros *eventos*, do ponto de vista jurídico, enquanto não se encontrarem revestidos ou constituídos em linguagem jurídica própria, tornando-se “*fatos*” quando revestidos de linguagem própria. O fato se constitui quando ingressa no sistema do direito positivo, como norma válida (norma individual e concreta), ao atender aos critérios de pertencibilidade à classe prevista na norma geral e abstrata. O fato jurídico tributário, como norma individual e concreta, não possui “*critérios*” de identificação como a regra matriz tributária (norma geral e abstrata), mas “*elementos*”, uma vez que relata um acontecimento do mundo concreto, agora “juridicizado”.

18. A passagem da norma geral e abstrata, pois, para a norma individual e concreta é uma redução à unidade; é a concreção do evento em linguagem jurídica própria. É, portanto, dentro dos pressupostos teóricos adotados, com a produção da norma individual e concreta, revestida da linguagem própria, que se dá o nascimento da relação jurídica.

19. A relação jurídica tributária tem origem e é estruturada por normas jurídicas, este é o principal pressuposto para o seu estudo: trata-se uma relação *ex lege*. Sendo assim, por obra do legislador pátrio, a relação jurídica tributária, dita principal, tem caráter patrimonial; é uma obrigação de dar, de prestar valores expressos monetariamente. Esse caráter patrimonial da obrigação tributária decorre do direito tributário brasileiro posto e vem expresso em diversas passagens do Código Tributário Nacional.

20. A obrigação tributária é composta pela presença dos sujeitos (ativo e passivo) e de um objeto (prestação) ligada a um vínculo abstrato relacional. Portanto, o *crédito tributário* se presta a designar, precisamente, o laço obrigacional sob o ângulo do direito subjetivo que detém o sujeito ativo. Está, pois, em lado oposto ao *débito tributário*, que designa o dever jurídico do sujeito passivo. A relação jurídica tributária é, assim, composta de crédito e débito tributário.

21. O ordenamento jurídico brasileiro posto prevê, ainda, a existência de relações jurídicas não obrigacionais, também chamadas de acessórias, são aquelas que prescrevem comportamentos que não repercutem diretamente num pagamento pecuniário. PAULO DE BARROS CARVALHO as denomina de *deveres instrumentais ou formais*.

22. No âmbito do Direito Tributário brasileiro, a linguagem competente por meio da qual se expressa o nascimento de uma relação jurídica tributária e a própria obrigação tributária se manifesta com a edição de um ato praticado pela Administração tributária (lançamento tributário) e a declaração emitida pelo sujeito passivo (ato jurídico, que não se caracteriza em ato de lançamento tributário propriamente dito), na forma prevista pela legislação própria, ambos atos jurídicos de produção da norma individual e concreta.

23. O lançamento pode ser conceituado como o *ato* por meio do qual se produz uma norma individual e concreta; e, mais, é a própria forma de linguagem competente escolhida pelo ordenamento para revesti-la, a qual terá um suporte físico, igualmente, previsto pela legislação (usualmente a notificação de lançamento). Tem-se, portanto, que, sendo o lançamento tributário a própria aplicação da lei, em plano concreto, mais particularmente da norma geral e abstrata tributária, trata-se da aplicação unitária da norma, de modo que, conseqüentemente, é também unitário o *ato* de aplicação da norma, que nada mais é, trazendo para os pressupostos aqui adotados, a produção da norma individual e concreta. Logo, ainda que sejam praticados atos prévios – concatenados entre si – voltados para a produção de um ato final, esse ato-fim não se confunde com aqueles atos preparatórios. Daí se concluir que, mesmo havendo um procedimento prévio ao lançamento tributário, ela não se caracteriza como procedimento; lançamento é ato-fim, ato administrativo, expedido exclusivamente pela Administração Tributária.

24. A determinação da natureza do lançamento, em constitutivo ou declaratório, irá depender do sistema de referência e o modelo com que se operam as categorias de direito. Na verdade, essa discussão, acaba por perder sua pertinência, ao se considerar os nortes do estudo do lançamento tributário proposto, de modo que, ao se levar em conta que o lançamento, como norma individual e concreta, tem como conteúdo semântico do seu antecedente o relato de um evento ocorrido no mundo fenomênico, pontuado no tempo e espaço, tem caráter *declaratório*, na medida em que identifica e *declara* a ocorrência do fato jurídico tributário. Todavia, ao se considerar que a relação jurídica tributária, contida no conseqüente da norma individual e concreta, somente nasce com o seu relato na forma prevista pelo ordenamento em linguagem competente, pelo lançamento tributário, o conseqüente é *constitutivo* do vínculo que passa a existir.

25. O Código Tributário Nacional arrola três “modalidades de lançamento”, que se constituem, na verdade, em modalidades de *procedimento prévio* ao lançamento tributário: (i) *lançamento de ofício*, cujo procedimento prévio ao ato administrativo é exclusivo da Administração; (ii) *lançamento por declaração*, cujo procedimento fica a cargo dos administrados e da Administração, cabendo a ela proceder ao lançamento tributário; e, (iii) *lançamento por homologação*, cujo procedimento prévio ficará a cargo do administrado, sendo que restaria ao fisco homologar os atos praticados por ele.

26. No “lançamento por homologação”, diante das normas previstas no ordenamento jurídico posto, notadamente o artigo 150 do Código Tributário Nacional, é imputada ao particular a produção da norma individual e concreta tributária, ato jurídico, que não se caracteriza, contudo, em lançamento propriamente dito. É atribuído o dever de produzir a norma individual e concreta, nos moldes previstos pelo sistema, e a obrigação de proceder ao recolhimento do crédito tributário. Resta à Administração, portanto, “homologar” tais atos, o que não passa de um “ato de fiscalização”.

27. No “lançamento por homologação” há que ser considerado que o particular está atendendo a um plexo de deveres legais, tanto no que se refere à apresentação das declarações pertinentes (deveres instrumentais) quanto ao pagamento da importância por ele apurada como devida (obrigação principal). Não se trata, todavia, *apenas* do cumprimento de deveres instrumentais, já que o ordenamento jurídico posto atribui efeitos aos atos praticados pelos contribuintes.

28. Dentro dos pressupostos do trabalho, a produção da norma individual e concreta no lançamento tributário, seja pelo particular, seja pela Administração Tributária, somente ingressa no sistema jurídico se convertida em *linguagem própria*, validamente prevista pelo ordenamento.

29. Quando o particular presta as declarações, nos documentos próprios previstos na legislação, pertinentes à ocorrência do fato jurídico tributário – já convertido em linguagem própria –, está a produzir um ato jurídico, cuja obrigatoriedade e efeitos decorrem, específica e exclusivamente, de previsão legal. Por sua vez, o recolhimento do tributo apurado é, também, um ato jurídico derivado de uma determinação e previsão *ex lege*.

30. No lançamento tributário, ato administrativo de produção da norma individual e concreta, o ordenamento jurídico impõe à Administração o dever de dar conhecimento aos administrados de seu teor, mediante documento próprio previsto na legislação, em geral escrito, denominado “notificação de lançamento tributário”, que se caracteriza como requisito de perfeição do lançamento, de eficácia. O efeito, por excelência, da notificação do lançamento tributário é, pois, dar conhecimento de todo o conteúdo da norma individual e concreta produzida pela Administração Tributária, tendo ainda por consequência abrir o prazo para pagamento voluntário do tributo, na forma e prazo definidos pela legislação. Inicia-se, com ela, ainda, o cômputo do prazo de prescrição para a exigência de pagamento do débito tributário liquidado, bem como o prazo para apresentação de impugnação do ato pelo particular.

31. O lançamento e o “auto de infração” não se equivalem; são ambos atos administrativos introdutores de normas individuais e concretas, contudo de normas diversas, ambas primárias. Pelo lançamento há a introdução de uma norma primária *dispositiva*, em cujo antecedente está um ato ou fato lícito e, no consequente, a relação jurídico-tributária. Pelo auto de infração há a introdução da norma primária *sancionadora* ou *sancionatória*, em cujo antecedente há a descrição de uma conduta infratora da legislação tributária, um ato ou fato ilícito e, no consequente, uma penalidade pecuniária. O “auto de infração”, enquanto ato de aplicação de penalidade – norma individual e concreta – precisa, contudo, tal como os atos praticados pelo sujeito passivo e o como o próprio lançamento, ser revertido em um documento escrito (suporte físico), que deve ser levado a conhecimento dos administrados. Isso porque, é,

precisamente, por meio desse instrumento próprio, previsto na legislação e em geral escrito, que é dado conhecimento ao administrado quanto à aplicação de uma penalidade pecuniária.

32. Uma das questões que se apresenta para discussão é quando em um único documento, normalmente denominado de “auto de infração”, exige-se o gravame não recolhido pelo sujeito passivo (ou recolhido com insuficiência) e a multa pecuniária pertinente à infração, eventualmente, cometida por ele, ainda que seja a própria falta de recolhimento do tributo, que certamente nas legislações de todos os tributos previstos no ordenamento jurídico brasileiro se constitui em infração. Nesse caso, tem-se, na verdade, dois atos jurídicos administrativos de naturezas distintas: um ato jurídico de lançamento oficioso e um ato jurídico de aplicação de penalidade. Trata-se de dois atos de aplicação da norma tributária geral e abstrata, porém um deles de aplicação da norma primária dispositiva e, o segundo, ato de aplicação da norma primária sancionadora ou sancionatória.

33. Efetuado o lançamento pela autoridade competente, ele somente poderá ser alterado, nos moldes do artigo 145 do Código Tributário Nacional, com a impugnação do sujeito passivo, recurso de ofício ou por iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos nos incisos VIII e IX do artigo 149 do mesmo Diploma. É dizer, expedida a norma individual e concreta tributária, com o lançamento, somente pode ser alterada ou substituída por uma outra norma individual e concreta tributária, produzida por quem tenha competência para tanto, nos termos do ordenamento jurídico posto. Uma dessas hipóteses é a substituição de um lançamento – norma individual e concreta expedida por autoridade administrativa definida pela legislação de regência de um dado tributo – por outro lançamento (revisional), efetuado por aquele e nas circunstâncias autorizadas pela legislação (*ex vi* inciso III do artigo 145). Outra hipótese é quando a autoridade competente, por força de previsão legal, para revisão de ofício de atos administrativos dessa modalidade reexamina o lançamento original e o modifica ou o anula (revisão de ofício). Trata-se, pois, de uma norma individual e concreta tributária produzida pela autoridade competente (autoridade fiscalizadora), nos moldes do artigo 142, sendo substituída por outra norma individual e concreta tributária expedida por autoridade competente para tanto (revisora), normalmente de superior nível hierárquico, tudo nos moldes postos pelo ordenamento jurídico. Por sua vez, o lançamento realizado pela autoridade fiscalizadora competente, de acordo com os artigos 142 e 149 do Código Tributário Nacional, pode vir a ser controlado – implicando a sua alteração (desde que não se caracterize em novo lançamento) ou anulação – no âmbito do processo administrativo

tributário, instalado para a reapreciação do ato administrativo anteriormente realizado, uma vez que atinge a esfera de direitos do cidadão-administrado.

34. A chamada “processualidade administrativa” ganha nova dimensão com a promulgação da Constituição Federal de 1988, notadamente diante da previsão contida no seu artigo 5º, incisos LV e LIV, que a insere dentro do rol de direitos e garantias fundamentais do cidadão. A opção pela expressão “processo”, que se adota no presente trabalho, parte de um significado especial, diante do procedimento, que transcende a mera idéia de rito, consagrando-se como instrumento de garantia.

35. Alude-se, assim, a *processo* administrativo tributário, e não procedimento, tomando o processo administrativo como verdadeiro direito ou garantia fundamental. Isto é, pretende-se estudar o processo administrativo tributário como um sistema, regido por normas jurídicas (princípios e regras) próprias que lhes outorga uma disciplina jurídica especial – própria – a tutelar direitos dos cidadãos-administrados e o próprio interesse público.

36. Princípios são espécies de normas, ou seja, princípios e regras são duas espécies de normas jurídicas, de modo que os princípios são entes pertencentes ao sistema jurídico, já que se caracterizam em “comunicações sobre o Direito”. Os princípios, assim, como normas, decorrem do processo de interpretação e aplicação do Direito pelo intérprete, a partir do texto legal. Há, outrossim, que se ter em mente que os princípios jurídicos não são resgatados de fora do ordenamento, mas descobertos no seu interior. À luz do ordenamento jurídico posto, por eleição da primeira norma no sistema – a Constituição Federal –, é dada posição de destaque aos princípios em relação às regras.

37. Os princípios se caracterizam como normas “*primariamente complementares e preliminarmente parciais*”, isto é, não têm a pretensão de gerar uma solução específica e pontual para um caso concreto, tendo papel de *contribuir* para a tomada de uma decisão, juntamente com a atuação de uma regra e de outros princípios. Têm, enfim, uma pretensão de *complementariedade* e *parcialidade*. Daí a interdependência e possibilidade de aplicação cumulativa de mais de um princípio. Os princípios, assim, como normas extraídas de dispositivos existentes dentro do âmbito constitucional e por força de “escolha” do próprio sistema jurídico, vinculam, orientam a interpretação e aplicação do Direito.

38. Os princípios pedem, porém, a agregação de valores concretos para a sua plena efetividade. O seu conteúdo reclama por definição. São, portanto, normas que demandam por concretização por meio de outras normas – regras ou subprincípios. Pondere-se, porém, que não obstante tais normas sejam necessárias para a definição do conteúdo dos princípios – os quais são dotados de maior abstração –, elas mesmas sofrem, concomitantemente, restrições pelos princípios que concretizam, pela própria superioridade deles, o que faz com que o real significado de tais normas esteja sujeito ao teor dos princípios.

39. A Constituição Federal arrola os princípios informadores das relações jurídicas, entre elas, a relação administrativa, que se caracteriza como relação jurídica intersubjetiva, com especificidades próprias: de um lado está a Administração Pública e, de outro, o cidadão-administrado, há a hierarquização dos sujeitos e finalidades preestabelecidas em lei.

40. O artigo 37, *caput*, da Constituição Federal de 1988, vincula de forma expressa a atuação da Administração Pública, a ser balizada pelos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, os quais destinam-se, por um lado, a orientar a ação administrativa e, por outro, a garantir uma adequada gestão dos negócios e recursos públicos, voltando-a ao alcance do interesse coletivo. Tais princípios, como norteadores da atuação administrativa, devem ser observados também quanto ao processo administrativo, inclusive, o processo administrativo fiscal. Do artigo 5º da Carta Constitucional extraem-se, ainda, outros princípios informadores, especificamente, do processo administrativo: o princípio do devido processo legal, onde se incluem os princípios da ampla defesa e do contraditório.

41. Do mesmo modo, a remissão da Constituição Federal, contida no artigo 37, à legislação infraconstitucional faz com que se integrem a esse rol outros princípios previstos, particularmente no âmbito do processo administrativo, na Lei Federal nº 9.784/99, no processo federal, e, no âmbito estadual paranaense, na Lei Complementar Estadual nº 107/2005. Tais instrumentos legais, além de repetir a previsão constitucional de observância dos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, igualdade, publicidade, probidade administrativa e julgamento objetivo, veiculam outros, especificamente informadores do processo administrativo, notadamente do processo administrativo tributário e do seu procedimento, no plano infraconstitucional, tendo as normas ali contidas a função de contribuir para a definição do seu conteúdo. Com isso, resta definido, ao menos em tese, um

conjunto de princípios, direitos e deveres que embasam o processo administrativo, inclusive, o processo administrativo tributário que particularmente interessa.

42. O processo administrativo tributário federal é regido pelo Decreto Federal nº 70.235, de 6 de março de 1972, e suas alterações posteriores, recepcionado pela Carta Constitucional de 1988 com status de lei ordinária. Contudo, o Decreto Federal nº 70.235/72 e a Lei Federal nº 9.784/99, que disciplina o processo administrativo na esfera federal, coexistem, de modo que, no que se refere aos princípios informadores, aplica-se o último diploma legal.

43. A Lei Federal nº 9.784/99 procurou arrolar, no seu artigo 2º, os princípios que orientam a Administração Pública e que são refletidos no âmbito do processo administrativo. Nos termos do artigo 2º: “*A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência*”.

44. Por sua vez, no âmbito do Estado do Paraná, a Lei Complementar Estadual nº 107/2005, “Código de Defesa do Contribuinte”, “*estabelece normas gerais sobre direitos e garantias aplicáveis na relação tributária do contribuinte com a administração fazendária do Estado do Paraná*”, prevendo, no seu artigo 33, que: “*a administração fazendária obedecerá, dentre outros, aos princípios da justiça, legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, segurança jurídica, interesse público e eficiência*”.

45. Tais princípios, como verdadeiros corolários de direitos e garantias, regem, portanto, o processo administrativo tributário, informam sua disciplina legal e canalizam o cumprimento das finalidades que lhe são próprias, servindo, ainda, como prevê expressamente o parágrafo único do artigo 2º da Lei Federal nº 9.784/99, de “*critério interpretativo*” na soluções de conflitos na aplicação das regras atinentes ao processo administrativo.

46. A Lei Federal nº 9.784/99, notadamente no parágrafo único do artigo 2º e no artigo 3º, bem como a Lei Complementar nº 107/05, do Estado do Paraná, em especial no seu artigo 32, contribuem na definição e compreensão dos princípios que regem a administração tributária, especialmente na esfera do processo administrativo fiscal.

47. Resta, assim, definido um núcleo comum de princípios que regem o processo administrativo tributário, resguardando-o diante do papel que ocupa no ordenamento jurídico posto, como garantia e direito fundamental do cidadão-administrado.

REFERÊNCIAS

AGULLÓ, Eva Aliaga. *Notificaciones en derecho tributário: análisis de jurisprudencia y doctrina administrativa*. Madrid: Marcial Pons, 1997.

ALVES, José Carlos Moreira. Conferência Inaugural XXIV Simpósio Nacional de Direito Tributário. Direitos fundamentais do contribuinte. *Pesquisas Tributárias Nova Série*. São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 6, p. 15-41, 2000.

AMADO, Juan Antonio Garcia. A sociedade e o direito na obra de Niklas Luhmann. In: ARNAUD, André-Jean; LOPES JUNIOR, Dalmir. *Niklas Luhmann: do sistema social à sociologia jurídica*. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2004. p. 301-344.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

ARNAUD, André-Jean; LOPES JUNIOR, Dalmir. *Niklas Luhmann: do sistema social à sociologia jurídica*. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2004.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

_____. Princípios constitucionais do processo e procedimento em matéria tributária. *Revista de Direito Tributário*, n. 46, p. 118-132, out./dez. 1988.

_____. *República e constituição*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985.

ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. *Teoria dos princípios*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

BACELLAR FILHO, Romeu Felipe. *Processo administrativo disciplinar*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2003.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

_____. *Curso de direito administrativo*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. Procedimento administrativo. In: _____.(Coord.). *Direito administrativo na constituição de 1988*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991. p. 9-44.

BANDEIRA DE MELLO, Oswaldo Aranha. *Princípios gerais de direito administrativo*. Rio de Janeiro: Forense, 1969, v.1.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BOBBIO, Norberto. *O futuro da democracia*. Tradução de: Marco Aurélio Nogueira. 9. ed. São Paulo: Paz e Terra, 2000.

_____. *Teoria da norma jurídica*. Tradução de: Fernando Pavan Batista e Ariani Bueno Sudatti. 2. ed. Bauru: Edipro, 2003.

_____. *Teoria do ordenamento jurídico*. 10. ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1999.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 2. ed. São Paulo: Forense, 1986.

BONO, Costantino de. *L'accertamento tributario*. Milano: Giuffrè Editore, 1966.

BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

_____. *Lei complementar tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.

_____. *Obrigações tributárias: uma introdução metodológica*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

_____. Para a fundamentação de uma teoria heterodoxa do processo tributário. *Revista de Direito Tributário*, n. 75, p. 189-196, 1998.

BOTTALLO, Eduardo. Algumas reflexões sobre o processo administrativo fiscal, sua transformação e conseqüências. *Processo Administrativo Fiscal*. São Paulo: Dialética, v. 3, p. 51-62, 1998.

BREWER-CARÍAS, Allan R. *Princípios del procedimiento administrativo en América latina*. Bogotá: Legis, 2003.

CAETANO, Marcelo. *Princípios fundamentais do direito administrativo*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1989.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 4. ed. Coimbra: Almedina, 1997.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. *Temas de direito tributário*. Rio de Janeiro: Alba, 1963, v. 1.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

CARVALHO, Cristiano. *Teoria do sistema jurídico: direito, economia, tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

CARVALHO, Fábio Junqueira de; MURGUEL, Maria Inês. Órgão julgador administrativo: necessidade de o mesmo ser paritário. *Processo Administrativo Fiscal*. São Paulo: Dialética, v. 4, p. 47-56, 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

_____. Medidas provisórias em matéria tributária. *Revista de Direito Tributário*, n. 75, p. 162-170, 1998.

CASSAGNE, Juan Carlos. *Derecho administrativo*. 7. ed. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2002.

CASSAGNE, Juan Carlos; GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús. *La justicia administrativa en iberoamérica*. Buenos Aires: Lexis Nexis Argentina, 2005.

CASSONE, Vittorio. A pessoa do julgador administrativo. *Processo Administrativo Fiscal*. São Paulo: Dialética, v. 5, p. 147-159, 2000.

CASTANHEIRA NEVES, A. *Digesta: escritos acerca do direito, do pensamento jurídico, da sua metodologia e outros*. Coimbra: Coimbra Editora, 1995, v. 1.

_____. *O direito hoje e com que sentido?* O problema actual da autonomia do direito. Lisboa: Instituto Piaget, 2002.

CAVALCANTE, Denise Lucena. *Crédito tributário: a função do cidadão-contribuinte na relação tributária*. São Paulo: Malheiros, 2004.

CINTRA, Antonio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. *Teoria geral do processo*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

_____. *Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003.

_____. Lançamento tributário e decadência. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Lançamento tributário e decadência*. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2002. p. 395-417.

COMADIRA, Julio Rodolfo. *El acto administrativo: en la ley de procedimientos administrativos*. Buenos Aires: La Ley, 2004.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

DINIZ, Maria Helena. *Norma constitucional e seus efeitos*. São Paulo: Saraiva, 1989.

DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Direito constitucional tributário e “due process of law”*. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

DUARTE, Francisco Carlos. *Justiça & decisão: teoria da decisão judicial*. Curitiba: Juruá, 2003.

ESCOLA, Hector. *El interés público como fundamento del derecho administrativo*. Buenos Aires: Depalma, 1989.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994.

FIGUEIREDO, Lucia Valle. Lançamento tributário e decadência se existente ação proposta. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Lançamento tributário e decadência*. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2002. p. 366-378.

FISCHER, Octavio Campos. Recurso hierárquico e devido processo constitucional: o processo administrativo tributário não pertence à Administração Pública. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 141, p. 127-142, jun. 2007.

GABARDO, Emerson. *Princípio constitucional da eficiência administrativa*. São Paulo: Dialética, 2002.

GARCIA DE ENTERRIA, Eduardo. *La constitucion como norma y el tribunal constitucional*. Madrid: Civitas, 1985.

GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo; FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón. *Curso de derecho administrativo*. Buenos Aires: La Ley, 2006, v. 1 e 2.

GOMES, Orlando. *Obrigações*. 16. ed. rev., atual. e aum. de acordo com o Código Civil de 2002. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

GORDILLO, Augustín. *La administración paralela: el parasistema jurídico-administrativo*. Madrid: Civitas, 2001.

_____. *Tratado de derecho administrativo: el procedimiento administrativo*. Medellín: Fundación de Derecho Administrativo; Biblioteca Jurídica Dike, 2001.

GUIBENTIF, Pierre. A comunicação jurídica no quotidiano lisboeta: proposta de abordagem empírica à diferenciação funcional. In: ARNAUD, André-Jean; LOPES JUNIOR, Dalmir. *Niklas Luhmann: do sistema social à sociologia jurídica*. Rio de Janeiro: Lumen Júris, 2004. p. 179-180.

GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús. *Derecho procesal administrativo*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1955.

_____. *El administrado*. México: Fundap, 2003.

GRAU, Eros Roberto. *O direito posto e o direito pressuposto*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. O princípio da publicidade e a garantia de sigilo no processo administrativo. *Processo Administrativo Fiscal*. São Paulo: Dialética, v. 5, p. 19-29, 2000.

HOFFMANN, Suzy Gomes. *Teoria da prova no direito tributário*. Campinas: Copola Livros, 1999.

HORVATH, Estevão. *Lançamento tributário e “autolançamento”*. São Paulo: Dialética, 1997.

JARACH, Dino. *O fato imponible: teoria geral do direito tributário substantivo*. Tradução de: Djalma de Campos. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.

JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de direito administrativo*. São Paulo: Saraiva, 2005.

_____. Considerações sobre o “processo administrativo fiscal”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 33, p. 108-132, jun. 1998.

_____. *O imposto sobre serviços na constituição*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985.

_____. *Sujeição passiva tributária*. Belém: Cejup, 1986.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Tradução de: João Batista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1994.

LACOMBE, Américo Masset. *Obrigação tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.

LUHMANN, Niklas. A restituição do décimo segundo camelo: do sentido de uma análise sociológica do direito. In: ARNAUD, André-Jean e LOPES JUNIOR, Dalmir. *Niklas Luhmann: do sistema social à sociologia jurídica*. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2004. p. 63-64.

_____. *Legitimação pelo procedimento*. Tradução de: Maria da Conceição Corte-Real. Brasília: Universidade de Brasília, 1980.

LUHMANN, Niklas; DE GIORDI, Rafaelle. *Teoria della società*. 8. ed. Milano: FrancoAngeli, 1996.

MACHADO, Hugo de Brito. Ação da fazenda pública para anular decisão da administração tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 112, p. 47-48, jan. 2005.

_____. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Atlas, 2005. v. 3.

_____. *Curso de direito tributário* 8. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2000.

_____. Lançamento tributário e decadência. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Lançamento tributário e decadência*. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2002. p. 222-246.

MARINS, James. Lançamento tributário e decadência. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Lançamento tributário e decadência*. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2002. p. 308-329.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Lançamento: procedimento administrativo. *Processo Administrativo Fiscal*. São Paulo: Dialética, v. 2, p. 43-46, 1997.

MATURANA, Humberto R.; e VARELA, Francisco J. *A árvore do conhecimento: as bases biológicas da compreensão humana*. Tradução de: Humberto Mariotti e Lia Diskin. 5. ed. São Paulo: Palas Athena, 2005.

MEDAUAR, Odete. *A processualidade no direito administrativo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993.

_____. *O direito administrativo em evolução*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

_____. Processualização e publicidade dos atos no processo administrativo fiscal. *Processo Administrativo Fiscal*. São Paulo: Dialética, p. 119-126, 1995.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

MELLO, Rodrigo Pereira de. Conselho de contribuintes e recurso hierárquico. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, v. 51, p. 104-113, dez. 1999.

MELO, José Eduardo Soares. *Curso de direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2007.

_____. *Processo tributário administrativo: federal, estadual e municipal*. São Paulo: Quatier Latin, 2006.

_____. Lançamento Tributário e Decadência. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Lançamento tributário e decadência*. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2002. p. 348-365.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Curso de direito tributário: sistema tributário da constituição de 1969*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973.

MORAES, Bernardo Ribeiro de et al. *Interpretação no direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1975.

MOREIRA, Egon Bockmann. *Processo administrativo: princípios constitucionais e a Lei nº 9.784/99*. São Paulo: Malheiros, 2000.

NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Tereza Martinez. *Processo administrativo fiscal federal comentado*. São Paulo: Dialética, 2002.

NEVES, Marcelo. *A constitucionalização simbólica*. São Paulo: Acadêmica, 1994.

_____. *Teoria da inconstitucionalidade das leis*. São Paulo: Saraiva, 1988.

_____. E se faltar o décimo segundo camelo? Do direito expropriador ao direito invadido. In: ARNAUD, André-Jean; LOPES JUNIOR, Dalmir. *Niklas Luhmann: do sistema social à sociologia jurídica*. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2004. p. 145-173.

NOGUEIRA, Alberto. *Os limites da legalidade tributária no estado democrático de direito. Fisco X contribuinte na arena jurídica: ataque e defesa*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 9. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1989.

_____. *Debates tributários*. São Paulo: Resenha Tributária - Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 1975.

OLIVEIRA, Francisco Xavier de; SPOLADOR JUNIOR, Antonio. *ICMS no Estado do Paraná anotado*. Curitiba: Gráfica Cristovam Linero, 2007.

OLIVEIRA FRANCO SOBRINHO, Manoel de. *Introdução ao direito processual administrativo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971.

_____. *O controle da moralidade administrativa*. São Paulo: Saraiva, 1974.

OLIVEIRA, Régias Fernandes de. *Ato administrativo*. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1992.

PAVES, Maria Jose Fernandez. *La autoliquidacion tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 1995.

PEREZ DE AYALA, Jose Luis. *Derecho tributario*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1968, v. 1.

PEREZ DE AYALA, José Luis; BECERRIL, Miguel Perez de Ayala. *Fundamentos de derecho tributário*. 3. ed. Madrid: Edersa, 1999.

QUEIROZ, Mary Elbe Gomes. A revisão do lançamento tributário: o controle do ato de lançamento como fator de segurança jurídica. *Processo Administrativo Fiscal*. São Paulo: Dialética, v. 6, p. 115-139, 2002.

_____. *Do lançamento tributário: execução e controle*. São Paulo: Dialética, 1999.

QUERALT, Juan Martin et al. *Curso de derecho financiero y tributario*. 11. ed. Madrid: Tecnos, 2000.

ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. *Princípios constitucionais da administração pública*. Belo Horizonte: Del Rey, 1994.

RODRIGUES, Walter Piva. A pluralidade de instâncias no processo administrativo tributário. *Processo Administrativo Fiscal*. São Paulo: Dialética, v. 4, p. 165-169, 1999.

SAKAKIHARA, Zuudi. *Código tributário nacional comentado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2001.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 1995.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. O processo administrativo fiscal e os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência administrativa pública. *Processo Administrativo Fiscal*. São Paulo: Dialética, v. 4, p. 9-18, 1999.

SHOUEIRI, Luís Eduardo; SOUZA, Gustavo Emílio Contrucci A. de. Verdade material no “processo” administrativo tributário. *Processo Administrativo Fiscal*. São Paulo: Dialética, v. 3, p. 141-159, 1998.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Estudos de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1950.

SUNDFELD, Carlos Ari. A importância do procedimento administrativo. *Revista de Direito Público*, n. 84, p. 64-74, out./dez. 1987.

_____. Administração ordenadora. In: BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio (Coord.). *Direito administrativo na constituição de 1988*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991. p. 9-44.

_____. *Licitação e contrato administrativo*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1995.

_____. *Fundamentos de direito público*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. Procedimentos administrativos de competição. *Revista de Direito Público*, São Paulo, n. 83, p. 114-119, jul./set. 1987.

TEUBNER, Günther. *O direito como sistema autopoietico*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1989.

VIEIRA, José Roberto. *IPi - a regra-matriz de incidência: texto e contexto*. Curitiba: Juruá, 1993.

_____. A noção de sistema no direito. *Revista da Faculdade de Direito da UFPR*. Curitiba, Coleção acadêmica de Direito, v. 33, p. 53-64, 2000.

VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.

XAVIER, Alberto. *Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

_____. *Do lançamento no direito tributário brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____. Princípio da legalidade no Brasil. *Revista de Direito Tributário*, n. 41, p. 117-130, jul./set. 1987.

_____. *Princípios do processo administrativo e judicial tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.